
LA REVISIÓN DEL PRINCIPIO DE NO CONCURRENCIA DE SANCIONES TRIBUTARIAS A LA LUZ DE LA NORMATIVA Y JURISPRUDENCIA EUROPEA (*)

Yolanda Martínez Muñoz
Universidad de Alicante

RESUMEN

La expansión que a nivel internacional ha alcanzado el contenido material y formal del principio *non bis in idem* pone en entredicho la compatibilidad de la regulación nacional del principio de no concurrencia de sanciones tributarias con las normas europeas sobre derechos humanos y la doctrina del TEDH, según las cuales la prohibición del *bis in idem* impide la imposición de varias sanciones sobre los mismos hechos, así como el desarrollo de dos o más procedimientos sancionadores cuando concorra identidad de hechos, sujeto y fundamento. La preferencia del orden jurisdiccional penal para el enjuiciamiento de conductas que pudieran ser constitutivas de delito que declara el artículo 180 de la LGT suscita algunos interrogantes que pueden perjudicar la aplicación práctica de este principio de la potestad sancionadora en materia tributaria. En este trabajo se analiza el principio *non bis in idem*, tanto en su vertiente material como procedimental, con el propósito de articular una propuesta de modificación normativa que adapte el contenido del artículo 180 de la Ley al concepto y alcance del principio otorgado por el Protocolo número 7 al CEDH y la jurisprudencia del Tribunal Europeo.

Palabras clave: Principio *non bis in idem*, Protocolo número 7 al CEDH, jurisprudencia del TEDH, artículo 180 de la LGT, propuesta de modificación normativa.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN. NATURALEZA Y PRINCIPIOS. 3. LA PROHIBICIÓN DEL *BIS IN IDEM* EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO. 3.1. Concepto y contenido del principio *non bis in idem*. 3.2. La vertiente material del principio *non bis in idem*. 3.2.1. *La identidad de hechos*. 3.2.2. *La identidad de sujetos*. 3.2.3. *La identidad de fundamento*. 3.3. La vertiente formal del principio *non bis in idem*. 3.3.1. *La*

(*) Este trabajo se enmarca en el Proyecto de investigación del Ministerio de Ciencia e Innovación titulado «Derechos y garantías del contribuyente en situaciones de fiscalidad internacional y comunitaria» (DER 2008-03473).

prioridad del proceso penal sobre el procedimiento sancionador administrativo. 3.3.2. *El respeto de la cosa juzgada.* 3.3.3. *La prohibición de un nuevo procedimiento penal sobre los mismos hechos.* 4. LA ARTICULACIÓN DEL PRINCIPIO *NON BIS IN IDEM* EN EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO: UNA PROPUESTA NORMATIVA. 4.1. La eficacia de las sentencias del TEDH en nuestro ordenamiento tributario. 4.2. Una propuesta normativa de modificación del principio de no concurrencia de sanciones tributarias.

1. INTRODUCCIÓN

El Derecho sancionador tributario ha adquirido en la actualidad una gran importancia, en la medida en que el sistema tributario se caracteriza por el cumplimiento masivo y espontáneo de los contribuyentes a través de las autoliquidaciones. En este contexto, la Administración asume como función principal la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo y la imposición de las correspondientes sanciones, en el ejercicio de una potestad sancionadora que constituye una función auxiliar de la gestión de los tributos.

La pretendida identidad entre el ilícito penal y el administrativo ha supuesto en nuestro ordenamiento jurídico la aplicación matizada de los principios del orden penal al orden sancionador administrativo. Sin embargo, la consideración de ambos órdenes sancionadores como manifestaciones del *ius puniendi* del Estado no constituye presupuesto indispensable para la aplicación de ciertas garantías penales al ejercicio de la potestad sancionadora en materia tributaria. Entre los principios recogidos en el artículo 25 de la Constitución Española (CE) se encuentra el principio *non bis in idem*, de evidente aplicación al procedimiento sancionador tributario y cuyo estudio constituye el objeto fundamental de este trabajo.

Tras una formulación general de aplicación de principio de no concurrencia a la potestad sancionadora en materia tributaria, el artículo 180 de la Ley General Tributaria (LGT) no propone una definición genérica de esta garantía fundamental, sino que incidiendo puntualmente en algunos aspectos sustantivos del principio en cuestión, detalla con mayor precisión la vertiente formal del mismo, que implica la imposibilidad de que hechos idénticos y correspondientes al mismo sujeto puedan dar lugar a procedimientos sancionadores diferentes.

Parece evidente la necesidad de conectar la regulación del principio *non bis in idem* con su contenido constitucional, teniendo en cuenta que, a tenor del artículo 10.2 de la CE, las normas constitucionales relativas a los derechos fundamentales han de ser interpretadas de conformidad con las normas internacionales sobre derechos humanos. En el conjunto de tratados y acuerdos internacionales sobre esta materia destaca el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos (CEDH) y sus Protocolos adicionales.

El Protocolo número 7 al Convenio acoge a nivel internacional el principio *non bis in idem* estableciendo, en su artículo 4, la prohibición de sancionar doblemente los mismos hechos, así como el desarrollo de dos o más procedimientos sancionadores cuando concurra identidad de hechos, sujeto y fundamento. Este Protocolo entró en vigor con carácter general el 1 de noviembre de 1988, y ha servido en ocasiones a nuestros tribunales para argumentar sus pronunciamientos en torno al principio indicado, pero sin embargo no ha sido ratificado por España hasta el 16 de septiembre de 2009, formando parte de nuestro ordenamiento interno desde su entrada en vigor en nuestro país el 1 de diciembre de 2009. Constituye éste un momento decisivo en relación con el contenido y la aplicación del principio *non bis in idem* en materia tributaria.

Asimismo, en el ámbito internacional tiene lugar la aprobación de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, cuyo artículo 50 recoge, en términos similares, el derecho a no ser acusado o condenado penalmente dos veces por el mismo delito. Esta Carta, tal y como fue adaptada en Estrasburgo en diciembre de 2007, adquiere después de la entrada en vigor del Tratado de Lisboa —diciembre de 2009— el mismo carácter jurídico vinculante que los tratados, de manera que las normas relativas a los derechos fundamentales establecidas en nuestra Constitución han de ser interpretadas también de acuerdo con lo dispuesto en esta Carta, teniendo en cuenta que los derechos contenidos en la misma, en la medida en que se correspondan, presentan el mismo alcance y sentido que los garantizados por el Convenio Europeo y no pueden ser limitativos del contenido de este último.

Por otro lado, debe tenerse en cuenta que la protección de los derechos humanos contenidos en el Convenio corresponde en el ámbito jurisdiccional al Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), cuyas sentencias tienen un valor interpretativo adicional. Es por ello que el significado otorgado al principio *non bis in idem* en los pronunciamientos del Tribunal Europeo, una vez ratificado por España el Protocolo número 7, presenta un interés especial para determinar el alcance de esta garantía penal en los procedimientos sancionadores tributarios.

Así pues, la extensión que a nivel internacional ha alcanzado el contenido material y formal del principio estudiado pone en entredicho la compatibilidad de la regulación nacional del principio de no concurrencia de sanciones tributarias con las normas europeas sobre derechos humanos y la doctrina del TEDH. La declarada preferencia del orden jurisdiccional penal para el enjuiciamiento de conductas que pudieran ser constitutivas de delito que contiene el artículo 180 de la LGT, plantea numerosos interrogantes que provocan problemas prácticos a la hora de su utilización. Estas dudas alcanzan a cuestiones tan importantes como el momento en el que la Administración tributaria debe paralizar el procedimiento y remitir las actuaciones al Ministerio Fiscal, si dicha paralización se extiende al procedimiento de liquidación, las consecuencias de la interrupción del procedimiento sancionador en relación con el plazo de prescripción del derecho de la Administración para sancionar, o las actuaciones que con posterioridad a la sentencia penal puede desarrollar la Administración tributaria.

En este trabajo, partiendo del análisis de la potestad sancionadora de la Administración tributaria como una función aneja a la potestad de comprobación y liquidación, realizamos el estudio de la prohibición del *bis in idem* en materia tributaria, tanto en su vertiente material como procedimental, con el objetivo de articular una propuesta de modificación legislativa que pretenda adaptar el contenido del actual artículo 180.1 de la LGT al principio *non bis in idem*, tal y como ha sido entendido por las normas internacionales de derechos humanos y la doctrina del Tribunal Europeo.

2. LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN. NATURALEZA Y PRINCIPIOS

Todo estudio que tenga por objeto analizar cualquier aspecto relacionado con el Derecho sancionador, en su vertiente administrativa o penal, ha de partir del examen de la potestad sancionadora de la Administración y los principios inherentes a la misma, en la medida en que la naturaleza de dicha potestad y la distinción entre el ilícito administrativo y penal ha suscitado un extenso debate en el seno de la doctrina científica encargada del análisis de las infracciones y sanciones tributarias.

Existe una corriente doctrinal mayoritaria que defiende la calificación de la facultad de imponer sanciones que corresponde a la Administración tributaria como una potes-

tad sancionadora genérica, que constituye una manifestación del poder punitivo del Estado y presenta características similares a la imputación de delitos y faltas en el orden penal, concluyendo la identidad sustancial entre las sanciones administrativas y las penas. Exponente significativo de esta tendencia fue el profesor SAINZ DE BUJANDA, que ya en los años sesenta manifestó que «las infracciones tributarias constituyen lisa y llanamente una especie de infracción del orden jurídico, de naturaleza sustancialmente idéntica de las incorporadas al Código penal y a las leyes penales especiales. La circunstancia de que esas infracciones, y las sanciones inherentes a ellas, se contengan en leyes de tipo tributario, no altera la validez de la anterior afirmación» (1).

La consideración de la potestad sancionadora de la Administración tributaria como una manifestación del *ius puniendi* del Estado llevó al Tribunal Constitucional a entender aplicables al procedimiento sancionador tributario los principios fundamentales del orden penal, si bien de una forma matizada atendiendo a las diferencias que ambos procedimientos presentan. En efecto, la Sentencia del Tribunal Constitucional 18/1981, de 8 de junio, declaró que «los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado... hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales, si bien en el primer caso con el límite que establece el propio artículo 25, en su número 3º, al señalar que la Administración Civil no podrá imponer penas que directa o subsidiariamente impliquen privación de libertad» (2).

Esta posición doctrinal, potenciada por el mencionado pronunciamiento jurisprudencial, encuentra su fundamento en la redacción del artículo 25.1 de la CE, cuando indica que «Nadie podrá ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento», para argumentar que la consideración conjunta de los delitos y las infracciones administrativas en la Norma Suprema justifica la identidad de ambas figuras y la posible aplicación al procedimiento sancionador de los principios del orden penal.

No obstante, si bien la Ley General Tributaria ha dedicado su Título IV a la potestad sancionadora en materia tributaria, con una regulación autónoma y separada de la deuda tributaria, no sólo en sus aspectos materiales, sino también en los procedimentales, al diseñar un procedimiento sancionador separado de los procedimientos de comprobación y liquidación, el inicio del procedimiento sancionador como consecuencia de los anteriores y la competencia para sancionar otorgada por la Ley a los mismos órganos encargados de la comprobación tributaria (3), nos permiten discrepar de aquéllos que sus-

(1) SAINZ DE BUJANDA, Fernando: «Ideas para un coloquio sobre la naturaleza jurídica de la infracción tributaria», *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos, Volumen II, Madrid, 1962, págs. 210 y 211.

Asimismo, son muchos los autores que sostienen esta idea, destacando entre otros, PÉREZ ROYO, Fernando: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pág. 361 y ZORNOZA PÉREZ, Juan J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del Derecho Sancionador)*, Ed. Civitas, Madrid, 1992, pág. 60 y siguientes.

(2) Asimismo, más recientemente, las SSTC 243/2007, de 10 de diciembre; 70/2008, de 23 de junio; y 82/2009, de 23 de marzo.

(3) Constituye éste uno de los aspectos utilizados por BAYONA DE PEROGORDO, Juan José, para diferenciar la potestad sancionadora de la potestad penal, al afirmar que «la potestad sancionadora se ejerce por la Administración y, en su seno, no por un órgano especializado y único para todas las manifestaciones de la misma, sino que se ejerce por el titular de la función administrativa prin-

criben la existencia de una potestad sancionadora genérica independiente del resto de funciones administrativas.

Así pues, entendemos con BAYONA DE PEROGORDO (4), que la Administración no dispone de una potestad sancionadora genérica aislada de cualquier otra función administrativa, sino que en el ordenamiento jurídico de cada una de dichas funciones se prevé la posibilidad de infracciones a las normas administrativas y la correspondiente sanción de las mismas, pero no por el puro interés de reprimir actuaciones ilícitas sino para asegurarse el encauzamiento de las acciones de los particulares administrados hacia el cumplimiento del fin de las acciones administrativas de que se trate en cada caso. Como indica este autor, el Derecho sancionador administrativo al que pertenecen las infracciones y sanciones de la Ley General Tributaria, es un Derecho complementario de cada una de las funciones administrativas y del que la Administración tributaria se encuentra provista para el mejor ejercicio de dichas funciones, en concreto para un eficaz desarrollo de la gestión tributaria.

Por ello, el procedimiento sancionador debe ponerse en relación con los distintos procedimientos de aplicación de los tributos, en los que se inserta la función administrativa de gestionar los mismos para dar así cumplimiento a las exigencias del deber de contribuir (5), consistiendo por tanto la imposición de sanciones en un mecanismo para reponer la situación tributaria al estado correcto mediante las actuaciones necesarias para restablecer el cumplimiento de la ley por el sujeto obligado (6).

Desde un punto de vista contrario, aquellos autores que defienden que la potestad sancionadora es una manifestación del *ius puniendi* del Estado, sostienen que el procedimiento de gestión tributaria tiene su fundamento en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos contenido en el artículo 31.1 de la CE y, sobre la base de esta afirmación, aíslan toda relación entre el poder de sancionar las infracciones tributarias cometidas y el citado deber constitucional (7). Ahora bien, lo cierto es que sí, como declaró SAINZ DE BUJANDA (8), la infracción tributaria es toda vulneración de las obligaciones nacidas de la relación jurídica tributaria o toda conculcación de las normas jurídicas en que estas obligaciones aparecen previstas, la potestad atribuida a la Administración para sancionar estas infracciones tiene, además de una función represora, una función mediata de satisfacción de las exigencias del deber de contribuir (9).

cial de la que la correspondiente potestad sancionadora constituye un elemento auxiliar», «El procedimiento sancionador», *Información Fiscal*, núm. 16, 1996, págs. 22 y 23.

(4) BAYONA DE PEROGORDO, Juan José: «El procedimiento sancionador», ob. cit., pág. 19 y siguientes. En este sentido, NIETO GARCÍA, Alejandro, afirma que «la potestad sancionadora es una potestad aneja a toda potestad atribuida a la Administración para la gestión de los intereses públicos», *Derecho Administrativo Sancionador*, Ed. Tecnos, Madrid, 2005, pág. 27.

(5) SOLER ROCH, María Teresa: «Derechos tributarios y derechos humanos», *Técnica Tributaria*, núm. 30, 1995, pág. 114.

(6) BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa: *Materiales de Derecho Financiero*, Librería Compás, Alicante, 2008, pág. 263.

(7) Por todos, ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: «Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario», *Información Fiscal*, núm. 2, 1994, pág. 8.

(8) SAINZ DE BUJANDA, Fernando: «Ideas para un coloquio sobre la naturaleza jurídica de la infracción tributaria», ob. cit., pág. 207.

(9) En este sentido, LITAGO LLEDÓ, Rosa: «Los efectos derivados de la inclusión de las sanciones en la deuda tributaria: Problemas de constitucionalidad (Comentario al ATSJ de Cataluña de 28 de febrero de 1996)», *Jurisprudencia Tributaria de Aranzadi*, núm. 93, 1997, pág. 34. Asimismo, la STC 76/1990, de 26 de abril, argumenta que «el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el

Por consiguiente, creemos que la Administración goza de la facultad de imponer sanciones en caso de incumplimiento del deber de contribuir por parte de los sujetos pasivos (10), constituyendo este poder un elemento auxiliar de la función administrativa principal de gestión de los tributos que asimismo le corresponde. Ahora bien, el sostenimiento de la citada aseveración no ha de suponer en ningún caso una oposición absoluta a la aplicación en el procedimiento sancionador tributario de los principios que rigen en el orden penal, ya que creemos que dicho procedimiento ha de verse impregnado de alguna forma de las garantías procesales que constitucionalmente se consagran para el orden penal. Una aplicación matizada de dichos principios penales al orden sancionador tributario constituye una exigencia de justicia que ha de atemperarse con los principios propios del ámbito tributario para conseguir un mejor desarrollo de la función tributaria.

Como afirma NIETO GARCÍA (11), «la aplicación de los principios penales se justifica únicamente por la necesidad de garantizar los derechos fundamentales del ciudadano en un mínimo suficiente que impida una desigualdad intolerable de trato entre el procesado y el expedientado». De acuerdo con ello, resulta adecuado tener presente que determinados principios del orden penal presentan mayor dificultad a la hora de ser aplicados en el procedimiento sancionador, en la medida en que dichas garantías podrían ser incompatibles con la naturaleza del procedimiento, haciendo imposible el desarrollo de la función tributaria. Pero resulta más difícil argumentar la introducción de matices en la aplicación de los principios que contiene el artículo 25 de la CE a las infracciones y sanciones tributarias, puesto que dicho precepto constitucional recoge en condiciones de igualdad la potestad administrativa y judicial para sancionar (12). Es por ello que, si partimos de la consideración del artículo 25 de nuestra Constitución como fundamento legal del principio *non bis in idem*, hemos de proclamar desde ahora su aplicación, no sólo al orden penal, sino también, en igualdad de condiciones, al ordenamiento sancionador tributario.

3. LA PROHIBICIÓN DEL *BIS IN IDEM* EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

3.1. Concepto y contenido del principio *non bis in idem*

En un trabajo como el presente nos interesa poner de manifiesto las características esenciales del principio *non bis in idem*, en orden a su aplicación a los problemas que serán tratados posteriormente en relación con su incidencia en el ámbito tributario.

cobro de las deudas tributarias, sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias».

Sin embargo, PÉREZ ROYO, Fernando, había afirmado que «aun admitiendo que la tipificación de infracciones con sus correspondientes sanciones proteja el desarrollo de la función tributaria, ésta no tiene un simple carácter instrumental», *Los delitos y las infracciones...*, ob. cit., pág. 267.

(10) No es éste el único supuesto en el que la Administración tributaria se encuentra facultada para imponer sanciones, pero centrado nuestro objeto de estudio en las relaciones entre la Administración y los tribunales penales en relación con el principio *non bis in idem*, el procedimiento sancionador tributario al que nos referimos en este trabajo será consecuencia de un procedimiento de Inspección.

(11) NIETO GARCÍA, Alejandro: *Derecho Administrativo Sancionador*, ob. cit., pág. 178.

(12) Por esta razón, MARCOS CARDONA, Marta, proclama la aplicación directa de los principios materiales penales incluidos en el artículo 25 de la CE al procedimiento sancionador tributario, *El procedimiento sancionador tributario*, Ed. Iustel, Madrid, 2005, pág. 31.

El principio general de *non bis in idem* no aparece consagrado expresamente a nivel constitucional, sin embargo, como indicó el Tribunal Constitucional en su Sentencia de 30 de enero de 1981 (13), se recoge implícitamente en los principios de legalidad y tipicidad que establece el artículo 25.1 de esta Norma Fundamental, ya que según dicho órgano jurisdiccional «si la exigencia de *lex praevia* y *lex certa* que impone el artículo 25.1 de la Constitución obedece, entre otros motivos, a la necesidad de garantizar a los ciudadanos un conocimiento anticipado del contenido de la reacción punitiva o sancionadora del Estado ante la eventual comisión de un hecho ilícito, ese contenido garantista vendría inútil si ese mismo hecho, y por igual fundamento, pudiese ser objeto de una nueva sanción, lo que comportaría una punición desproporcionada de la conducta ilícita» (14).

Ahora bien, la justificación expuesta por el Tribunal para su inclusión en el artículo 25 de la CE, evoca también su relación con el principio de proporcionalidad (15), que como expresión del principio constitucional de igualdad, constituye asimismo un fundamento complementario de la prohibición del *bis in idem* en nuestro ordenamiento, y es reconducible en último extremo a la idea de justicia que subyace en el artículo 1 de la CE (16). A esta conexión entre el principio *non bis in idem* y el principio de proporcionalidad se ha referido también el Tribunal Constitucional en su Sentencia de 15 de octubre de 1990 (17) al declarar que «el principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción exige mantener una adecuación entre la gravedad de la sanción y la de la infracción. Esta adecuación lleva al legislador a calificar el delito en un determinado nivel de gravedad fijando unas sanciones proporcionales a tal calificación, dentro de los que habrán de actuar los criterios de graduación, pero aplicada una determinada sanción a una específica infracción, la reacción punitiva ha quedado agotada. Dicha reacción ha tenido que estar en armonía o consonancia con la acción delictiva, y la correspondiente condena ha de considerarse como «autosuficiente» desde una perspectiva punitiva, por lo que aplicar otra sanción en el mismo orden punitivo representaría la ruptura de esa

(13) De acuerdo con la STC 2/1981, de 30 de enero, el principio mencionado «si bien no se encuentra recogido expresamente en los arts. 14 a 30 de la Constitución, que reconocen los derechos y libertades susceptibles de amparo no por ello cabe silenciar que, como entendieron los parlamentarios en la Comisión de Asuntos Constitucionales y Libertades Públicas del Congreso al prescindir de él en la redacción del art. 9 del Anteproyecto de Constitución, va íntimamente unido a los principios de legalidad y tipicidad de las infracciones recogidos principalmente en el art. 25 de la Constitución».

(14) STC 177/1999, de 11 de octubre.

(15) Como expone SIMÓN ACOSTA, Eugenio, «La relación con el principio de proporcionalidad es clara. Si una conducta está tipificada por una norma que establece una sanción, el principio de proporcionalidad exige que la sanción guarde equilibrio con el reproche penal que merece esa conducta», «Non bis in idem o principio de no concurrencia», *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Ed. Civitas, Navarra, 2009, pág. 840.

(16) En palabras de DE LEÓN VILLALBA, Francisco J., «El TC ha buscado en el principio de proporcionalidad no un fundamento básico, sino complementario. Mientras que la legalidad se constituye en el asiento formal, la proporcionalidad refuerza su base material», *Acumulación de sanciones penales y administrativas. Sentido y alcance del principio «ne bis in idem»*, Ed. Bosch, Barcelona, 1998, pág. 437.

(17) STC 154/1990, de 15 de octubre. Asimismo, la STC 2/2003, de 16 de enero. Véase también la doctrina del Tribunal Supremo, referenciada en la Sentencia de 22 de diciembre de 2003, según la cual «La nueva doctrina constitucional viene a poner de manifiesto, en primer lugar, que lo decisivo es la limitación proporcional de la acumulación de sanciones respecto de la gravedad del hecho sancionado. Dicho más precisamente, que el fundamento último de la prohibición de doble sanción es el principio de proporcionalidad o bien el de culpabilidad, pues de acuerdo con éstos solo es legítima una sanción equivalente en su gravedad a la del hecho sancionado».

proporcionalidad, una reacción excesiva del ordenamiento jurídico al infringirse al condenado una sanción desproporcionada respecto a la infracción que ha cometido». Asimismo, el Tribunal Constitucional (18) añade criterios de seguridad jurídica como elementos que justifican la existencia y aplicación del principio *non bis in idem* en el ámbito sancionador tributario.

En todo caso, la concreción del principio *non bis in idem* en el artículo 25 de la CE determina su ámbito de aplicación, en cuanto la citada prohibición se extiende a los delitos, a las faltas y a las infracciones administrativas. Este principio no sólo opera en relación con la prohibición de acumulación de sanciones penales o administrativas, sino también en los supuestos de duplicidad de sanciones administrativas y penales (19).

Como hemos tenido ocasión de comprobar, ha sido el Tribunal Constitucional el encargado de configurar teóricamente este principio, precisando su fundamento constitucional y determinando su contenido mínimo. Dicho contenido, tal y como indica el órgano intérprete de la Constitución (20), exige diferenciar dos vertientes del principio *non bis in idem*: su vertiente material y su vertiente formal.

La manifestación material de este principio se concreta en la prohibición de que recaiga una doble sanción sobre unos mismos hechos, exigiendo la aplicación del principio en cuestión la triple identidad de sujeto, hecho y fundamento, a la que se refiere expresamente el artículo 133 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC), cuando indica que «no podrán sancionarse los hechos que hayan sido sancionados penal o administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad del sujeto, hecho y fundamento».

Junto a esta vertiente material, el citado principio introduce una vertiente procesal o formal, a la que también se ha referido el Tribunal Constitucional (21), según la cual, por un lado, las actuaciones penales tienen preferencia sobre las sancionadoras administrativas paralizando este último procedimiento y, por otro lado, la Administración debe respetar el planteamiento fáctico realizado por los Tribunales, o lo que es lo mismo, impli-

(18) Véase la STC 2/1981, de 30 de enero, anteriormente citada. Asimismo, la seguridad jurídica como fundamento de este principio se desprende de las argumentaciones de dicho Tribunal en sentencias posteriores, tales como la STC 177/1999, de 11 de octubre y la STC 2/2003, de 16 de enero.

(19) Dice el Tribunal Constitucional que «el principio *non bis in idem* opera, tanto en su vertiente sustantiva como en la procesal, para regir las relaciones entre el ordenamiento penal y el derecho administrativo sancionador, pero también internamente dentro de cada uno de estos ordenamientos en sí mismos considerados, proscribiendo, cuando exista una triple identidad de sujeto, hechos y fundamento, la duplicidad de penas y de procesos penales y la pluralidad de sanciones administrativas y de procedimientos sancionadores respectivamente» (STC 188/2005, de 7 de julio).

(20) Véase, entre otras, la STC 188/2005, de 7 de julio, anteriormente citada, que resume la jurisprudencia previa del Tribunal en este punto.

(21) Véase la STC 77/1983, de 3 de octubre, cuando afirma que «El principio *non bis in idem* determina una interdicción de la duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto de unos mismos hechos, pero conduce también a la imposibilidad de que, cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y una calificación de unos mismos hechos, el enjuiciamiento y la calificación que en el plano jurídico puedan producirse, se hagan con independencia, si resultan de la aplicación de normativa diferente, pero que no pueda ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos, pues es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado. Consecuencia de lo dicho...es que la Administración no puede actuar mientras no lo hagan los Tribunales y deba en todo caso respetar, cuando actúe a posteriori, el planteamiento fáctico que aquéllos hayan realizado».

ca la necesidad de respetar la cosa juzgada. A estas exigencias se añade una última consideración de gran importancia práctica, que ya fue apuntada por RAMALLO MASSANET (22) hace unas décadas, sobre la «imposibilidad de que se produzca un nuevo pronunciamiento sobre el tema».

La diversidad de efectos deducidos de la consideración del principio *non bis in idem* sitúa la seguridad jurídica como pilar fundamental que informa el contenido de esta prohibición y se manifiesta, desde un punto de vista material, en los principios de legalidad y proporcionalidad, y desde un punto de vista procesal, en el propio principio de seguridad jurídica y el instituto de la cosa juzgada, que junto a la prohibición de un doble procesamiento y sanción por lo mismo que implica la regla del *non bis in idem*, evocan la misma idea de seguridad jurídica consustancial a un Estado democrático y de Derecho (23).

En este sentido, el artículo 180 de la LGT establece una conexión entre las infracciones tributarias y los delitos para solucionar el tema del principio *non bis in idem*, que se concreta en los siguientes criterios: en primer lugar, imposibilidad de continuar el procedimiento administrativo en aquellos casos en que los hechos puedan ser constitutivos de delito, mientras que la autoridad judicial no se halla pronunciado sobre el caso; en segundo lugar, prohibición de duplicidad de sanciones, administrativas y penales, sobre los mismos hechos, en la medida en que «la sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa»; y en tercer lugar, respeto por parte de la Administración tributaria hacia los hechos que los tribunales hubieran considerado probados. Los términos en los que se expresa esta norma reflejan los aspectos materiales y formales del principio *non bis in idem*, así como los efectos más importantes derivados del mismo. Pero, desde nuestro punto de vista, muestran una serie de problemas que pueden condicionar su aplicación práctica y que serán abordados en los siguientes epígrafes de este trabajo, con la pretensión de poder estructurar una propuesta normativa que permita la adecuación del actual artículo 180 de la LGT, relativo al principio de no concurrencia de sanciones tributarias, a las normas contenidas en las Convenciones internacionales y la jurisprudencia emanada del TEDH.

3.2. La vertiente material del principio *non bis in idem*

El principio *non bis in idem* en su manifestación material supone, como ha indicado el Tribunal Constitucional (24), «que no recaiga duplicidad de sanciones –administrativa y penal– en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento». La exigencia de esta triple identidad conforma el presupuesto base de su aplicación, de manera que, como expresa DE LEÓN VILLALBA (25), «la apreciación o alegación de su concurrencia impide la duplicidad de varios efectos sancionadores, determinando el contenido de lo mismo a partir de una efectiva duplicidad sancionadora, de un doble procedimiento o la presunta contradicción en la apreciación de los hechos entre órganos sancionadores».

(22) RAMALLO MASSANET, Juan: «La modificación parcial de la Ley General Tributaria», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 47/48, 1985, pág. 347.

(23) DE LEÓN VILLALBA, Francisco J.: *Acumulación de sanciones penales y administrativas...*, ob. cit., págs. 446 y 447.

(24) STC 2/1981, de 30 de enero. Asimismo, entre otras, la STC 2/2003, de 16 de enero.

(25) DE LEÓN VILLALBA, Francisco J.: *Acumulación de sanciones penales y administrativas...*, ob. cit., págs. 455 y 456.

Esta garantía material del principio tiene además una finalidad concreta, que consiste en «evitar una reacción punitiva desproporcionada», pues como afirma el Alto Tribunal (26), «dicho exceso punitivo hace quebrar la garantía del ciudadano de previsibilidad de las sanciones, pues la suma de la pluralidad de sanciones crea una sanción ajena al juicio de proporcionalidad realizado por el legislador y materializa la imposición de una sanción no prevista legalmente». En definitiva, la duplicidad de sanciones sobre lo mismo implica además una vulneración del principio de proporcionalidad y de seguridad jurídica inherentes al ordenamiento jurídico-tributario.

El propósito de evitar la existencia de un exceso punitivo, que subyace en la perspectiva material de este derecho fundamental, es el que ha llevado en ocasiones al Tribunal a descartar la vulneración del principio indicado en aquellos casos en los que el órgano judicial penal ha tomado en consideración la sanción administrativa previamente impuesta para su descuento de la pena correspondiente, indicando que «no puede afirmarse que se hayan impuesto dos sanciones al recurrente, una en vía administrativa y otra en vía penal, pues materialmente sólo se le ha impuesto una sanción» (27). No obstante, el principio *non bis in idem*, presenta, como ya hemos manifestado con anterioridad, una vertiente sustantiva, que se complementa con la vertiente formal o procedimental, que a nuestro entender podría verse vulnerada en este supuesto, como tendremos ocasión de analizar en el epígrafe siguiente de este trabajo.

Así pues, el mencionado principio veda la imposición de una dualidad de sanciones cuando concorra la triple identidad de hechos, sujeto y fundamento, de manera que la identificación de tales elementos constituye una labor necesaria para la correcta interpretación del principio estudiado, no sólo en su manifestación material, sino también procedimental.

3.2.1. *La identidad de hechos*

El artículo 25.1 de la CE sobre el principio de legalidad penal establece que nadie puede ser condenado por «acciones u omisiones» que en el momento de cometerse no estén tipificadas por las leyes, haciendo hincapié en la conducta desarrollada por el sujeto para determinar la oportunidad de la sanción. Por su parte, el artículo 133 de la LRJPAC exige una triple identidad para proscribir la dualidad de sanciones sobre unos mismos «hechos» que determinan la aplicación del principio.

La exigencia de esta identidad fáctica implica la necesidad de precisar el significado del requisito establecido a nivel legal y jurisprudencial para aplicar el principio estudiado. Y ello nos lleva a analizar si la identidad requerida se refiere a los hechos materiales en sí mismo considerados, o si se precisa la existencia de unos mismos hechos normativos o jurídicos, pues el alcance otorgado al término determina la extensión de los efectos que cabe otorgar al principio *non bis in idem*.

El Tribunal Constitucional en su Sentencia de 30 de enero de 1981 ya indicó que para «la individualización de los hechos es preciso tener en cuenta criterios de valoración jurídica», determinando, como ha entendido un sector de la doctrina, que «es la identidad de hechos típicos o antijurídicos, en cuanto acción que cumple con el tipo de la infracción, y no los meros hechos en su acepción material, la que adquiere relevancia a los

(26) Destaca, en este sentido, la STC 2/2003, de 16 de enero.

(27) STC 2/2003, de 16 de enero. Con anterioridad el Tribunal Constitucional había utilizado la misma argumentación en su Sentencia 177/1999, de 11 de octubre.

efectos del principio *ne bis in idem*» (28). De acuerdo con ello, la aplicación del principio *non bis in idem* no prohíbe la dualidad de sanciones en el supuesto de realización de los mismos hechos materiales, sino en el caso de que concorra identidad en la infracción, entendida como el hecho o conjunto de hechos tipificados en la ley a los que corresponde la imposición de una sanción (29).

En este sentido, el artículo 4 del Protocolo número 7 al CEDH dispone que «Nadie podrá ser inculcado o sancionado penalmente por un órgano jurisdiccional del mismo Estado, por una infracción de la que ya hubiere sido anteriormente absuelto o condenado en virtud de sentencia definitiva conforme a la ley y al procedimiento penal de ese Estado». De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10.2 de la CE, esta norma tiene en la actualidad una labor fundamental de interpretación de los derechos fundamentales contenidos en la misma, y específicamente en relación con el derecho a no ser sancionado dos veces por lo mismo, que aparece recogido expresamente en este artículo del texto internacional (30). Advertimos como el mencionado precepto se refiere a la misma «infracción» en cuanto presupuesto básico de la aplicación del principio *non bis in idem*, sin embargo, como ha demostrado la jurisprudencia del TEDH en relación con el artículo 4 del Protocolo citado, coexisten diferentes posturas en orden a dilucidar el significado de la expresión mencionada en este precepto (31).

Una primera aproximación al concepto de infracción que establece la norma internacional pone su acento en la realización de una «misma conducta» por parte del sujeto con independencia de la consideración legal de ésta. De acuerdo con este significado, la diferencia de denominación, naturaleza y finalidad de dos infracciones no impide la vulneración del principio *non bis in idem*, en la medida en que respondan a una misma conducta realizada por el sujeto doblemente sancionado (32).

Un segundo acercamiento a este concepto se refiere igualmente a la conducta realizada por el sujeto, pero entendiendo que la misma conducta puede constituir diversas infracciones susceptibles de ser sancionadas de forma independiente sin vulnerar el principio *non bis in idem*. De esta forma, el significado otorgado a la expresión «misma infracción» designada por la norma, se aparta realmente de la conducta realizada para tomar en consideración la calificación legal como criterio de identificación de la infracción. Una diferente calificación legal para un acto en concreto determina la existencia de una infracción diferente susceptible de ser sancionada sin infringir el artículo 4 del Protocolo número 7 (33).

(28) RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador: *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 46.

(29) Como afirma NIETO GARCÍA, Alejandro, «lo que califica los hechos, como unidad o pluralidad, no es la naturaleza de la percepción natural del observador y ni siquiera la voluntad del actuante, sino el legislador. Es la norma quien nos dice en cada caso si media uno o varios hechos. Y la norma tiene poder para, a efectos sancionadores, reunir varios hechos (naturales) en una sola acción típica o, a la inversa, descomponer un solo hecho natural en varias acciones típicas», *Derecho Administrativo Sancionador*, ob. cit., pág. 525.

(30) La STC 50/1989, de 21 de febrero, reconoce el «singular valor interpretativo», que el artículo 10.2 de la CE otorga a la jurisprudencia del TEDH.

(31) Un resumen de las diferentes acepciones del término puede encontrarse en la STEDH de 10 de febrero de 2009 (Caso *Sergey Zolotukhin contra Rusia*).

(32) El Tribunal Europeo concluye en su Sentencia de 28 de octubre de 1995 (Caso *Gradingner contra Austria*) la existencia de una vulneración del artículo 4 del Protocolo número 7, a pesar de que la infracción administrativa, consistente en conducir bajo la influencia del alcohol, y la penal, consistente en provocar la muerte de un ciclista, difieren en denominación legal, naturaleza y objetivo, en la medida en que se basan en la misma conducta realizada por el recurrente.

(33) En este sentido se pronuncia el Tribunal Europeo en su Sentencia de 30 de julio de 1998 (Caso *Oliveira contra Suiza*) con un voto particular en contrario.

Aparece además una tercera acepción del concepto que pone el énfasis en los elementos esenciales de las dos infracciones para apreciar si éstas son o no idénticas de acuerdo con el principio *non bis in idem*. En este caso la expresión utilizada en el texto convencional no indica una identidad en la denominación legal de la infracción, sino que la vulneración del principio estudiado exige que las infracciones no difieran en sus elementos esenciales (34). El examen de los elementos esenciales de la infracción constituye asimismo la causa de la declaración de inadmisión del recurso presentado por el señor Ponsetti en un supuesto en el que, habiendo sido sancionado dos veces —administrativa y penalmente— por el incumplimiento de sus obligaciones tributarias en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, el Tribunal Europeo considera que ambas infracciones difieren en un elemento fundamental, que es la intencionalidad exigida a nivel penal, puesto que las infracciones tributarias presentan un carácter objetivo (35).

Un análisis de los diferentes significados del concepto utilizado como presupuesto básico de aplicación del principio *non bis in idem*, pone de manifiesto la necesidad de armonizar su sentido, con la finalidad de precisar el alcance de la garantía material ofrecida por este derecho fundamental que impide ser sancionado dos veces por lo mismo. La diversidad se pone de manifiesto en la propia regulación legal y reglamentaria de la potestad sancionadora y el principio de no concurrencia de sanciones en nuestro ordenamiento tributario, en la medida en que el artículo 180.1 de la LGT incorpora el término «infracción» para regular las actuaciones en supuestos de delito fiscal y la suspensión del procedimiento administrativo en ese caso, mientras que el artículo 32 del Reglamento General de Régimen Sancionador Tributario (RGRS) se refiere a «la conducta del obligado» para desarrollar dichas actuaciones.

Pero como ha afirmado el Tribunal Europeo (36), el concepto de infracción establecido en la norma no puede ser interpretado de una forma restrictiva, sino de forma que permita la aplicación práctica y efectiva de los derechos reconocidos y éstos no sean simplemente acepciones teóricas e ilusorias. El principio de eficacia exige descartar la denominación otorgada por la ley a las infracciones cometidas, pues se comete el riesgo de infringir el principio *non bis in idem* castigando dos infracciones con diferente denominación legal, cuando en realidad responden a idénticos hechos o a hechos que son sustancialmente iguales. Es por ello que la garantía que establece el principio estudiado, exige el análisis del conjunto de hechos relativos a las infracciones cometidas para determinar si pueden ser sancionados doblemente, o si por el contrario constituyen un conjunto de circunstancias de hecho relativas al mismo sujeto y estrechamente unidas en el tiempo y en el espacio, impidiendo en ese caso una nueva sanción.

En esta línea se ha pronunciado el Tribunal Europeo en el caso *Ruotsalainen contra Finlandia* (37), argumentando que la identidad de hechos como presupuesto habilitante del principio *non bis in idem* indica que, aún tratándose de una misma conducta realizada en unidad de acto, los hechos de la infracción por la que el sujeto es sancionado doblemente no pueden ser sustancialmente iguales, sin que sirva en su diferenciación la actuación fraudulenta del autor. Como indica el Tribunal en esta relevante Sentencia, «los hechos que se desprenden del sumario penal indican que el sujeto ha usado un com-

(34) En este sentido, la STEDH de 29 de agosto de 2001 (Caso *Franz Fischer contra Austria*) concluye que el recurrente ha sido sancionado por dos infracciones que contienen los mismos elementos esenciales en contra del artículo 4 del Protocolo número 7. Asimismo la STEDH de 6 de septiembre de 2002 (Caso *Sailer contra Austria*).

(35) Declaración de inadmisión del TEDH de 14 de septiembre de 1999 (Caso *Ponsetti and Chesnel contra Francia*).

(36) STEDH de 10 de febrero de 2009 (Caso *Sergey Zolotukhin contra Rusia*).

(37) STEDH de 16 de junio de 2009 (Caso *Ruotsalainen contra Finlandia*).

bustible con menor tributación que el diesel sin tributar por el impuesto adicional que permite su uso, mientras que la sanción administrativa fue impuesta por conducir su furgoneta con un combustible levemente gravado sin notificar dicha situación al órgano competente», por lo tanto los hechos apenas difieren y no son susceptibles de una doble sanción sin infringir el artículo 4 del Protocolo número 7 al CEDH. Esta Sentencia, que aplica el citado precepto a una segunda sanción tributaria impuesta por la Administración después de una sanción penal sobre los mismos hechos, va a provocar importantes consecuencias que, si la doctrina del TEDH tiene alguna fuerza para obligar, habrán de ser tenidas en cuenta por el legislador español, no sólo desde el punto de vista material, sino también desde la vertiente formal del principio «non bis in idem».

3.2.2. *La identidad de sujetos*

Como hemos indicado con anterioridad, el principio *non bis in idem* en su vertiente material impide la existencia de una doble sanción en los supuestos en los que concurra una identidad de hechos, sujetos y fundamento. En consecuencia, siendo idénticos o sustancialmente iguales los hechos realizados, el sujeto activo de dichos hechos también ha de ser el mismo para apreciarse una vulneración del principio mencionado.

La identificación del sujeto responsable de una infracción tributaria se incluye en el artículo 181 de la LGT, que engloba las personas físicas o jurídicas que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes. Los sujetos infractores podrán ser sancionados por los hechos cometidos, salvo que concurra una causa de exclusión de responsabilidad. De acuerdo con ello, las personas jurídicas responden de las infracciones cometidas en el ámbito sancionador tributario, sin perjuicio de la responsabilidad subsidiaria establecida en el artículo 43.1 de la LGT en relación con los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas.

El principal problema planteado en relación con la identidad de sujetos que exige la aplicación del principio *non bis in idem* se produce con la existencia de varios órdenes sancionadores y la diversa configuración del sujeto activo de la infracción administrativa y penal. En el orden sancionador administrativo la responsabilidad alcanza a las personas físicas y jurídicas en relación con las infracciones cometidas, mientras que en el ámbito penal la condición de sujeto penalmente responsable quedaba restringida a la persona física en atención al principio de culpabilidad penal. Ante esta diversidad se planteaba el problema de determinar la identidad de sujetos en los casos en que la actividad sancionadora del Estado sobre unos mismos hechos se extendía a la persona jurídica y a aquellas personas físicas que ejercían la gestión o representación de la primera.

Parece evidente que la sanción de dos personas, física y jurídica, a partir de un mismo hecho, siempre que no exista identidad subjetiva no crea ningún problema de compatibilidad con dicho principio, si bien el problema se encuentra en determinar cuándo existe esta identidad subjetiva a la cual nos referimos. En este sentido, el Tribunal Constitucional se pronunció en su Auto de 25 de noviembre de 1991, indicando que el principio *non bis in idem* supone que «no recaiga duplicidad de sanciones –administrativa y penal– en los casos en que se aprecie la identidad de sujeto, hecho y fundamento, pero no impide que sea compatible la licitud penal y la ilicitud administrativa de unos mismos hechos», para afirmar con posterioridad que «no se da la identidad subjetiva entre ambos procesos, toda vez que los acusados en el proceso penal son dos gerentes de la empresa, mientras que en el proceso laboral lo es la propia empresa».

No obstante, el organigrama de relaciones subjetivas relevantes a efectos de la aplicación del principio *non bis in idem* se va a mostrar más complejo, como ya anunciara al-

gún autor (38), con la introducción en la última reforma del Código Penal de la responsabilidad de las personas jurídicas en los supuestos previstos en dicho texto (39). De acuerdo con el artículo 31 bis del Código Penal, «En los supuestos previstos en este Código, las personas jurídicas serán penalmente responsables de los delitos cometidos en nombre y por cuenta de las mismas, y en su provecho, por sus representantes legales y administradores de hecho o de derecho». Al margen de la dificultad de colegir la responsabilidad penal de las personas jurídicas con principios constitucionales como el de culpabilidad y personalidad de la pena, en cuanto límites del *ius puniendi* del Estado (40), el texto de la reforma alude de forma implícita a la posibilidad de sancionar penalmente a dos sujetos por los mismos hechos sin vulnerar el principio estudiado, al reseñar, en el párrafo 2 del nuevo precepto, que «cuando como consecuencia de los mismos hechos se impusiere a ambas —entiéndase persona jurídica y personas físicas que la representan o administran— la pena de multa, los jueces o tribunales modularán las respectivas cuantías, de modo que la suma resultante no sea desproporcionada en relación con la gravedad de aquéllos».

Es por ello que, extrapolando dicha afirmación legal, no sólo al estricto orden penal, sino también a los casos en los que una sanción penal pudiese concurrir con una sanción administrativa, podemos entender que el principio *non bis in idem* en su manifestación material no impide la dualidad de sanciones cuando concorra una dualidad de sujetos sobre los mismos hechos, siempre que se respete el principio de proporcionalidad. Ahora bien, si atendiendo a la garantía material que procura el mencionado principio podríamos aceptar esta duplicidad sancionadora, en la medida en que no existe una identidad subjetiva, un problema distinto sería determinar si la realización de un nuevo procedimiento sobre los mismos hechos no vulneraría la vertiente formal o procedimental del principio indicado, a pesar de no confluir la identidad de sujetos que exige el Tribunal Constitucional.

3.2.3. La identidad de fundamento

En cuanto a la identidad de fundamento como tercer requisito exigido por el Tribunal Constitucional para la aplicación del principio *non bis in idem*, éste queda delimitado en la figura del bien jurídico lesionado y protegido por la norma, de manera que toda posible duplicidad sancionadora sobre el mismo hecho debe afectar a bienes jurídicos diferentes, y por ello llevar aparejada diversas consecuencias jurídicas (41).

En la medida en que la doble identidad de hechos y de sujetos no supone la vulneración del mencionado principio, ha sido la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (42) la que ha precisado el significado de la requerida identidad, argumentando en

(38) DE LEÓN VILLALBA, Francisco J.: *Acumulación de sanciones penales y administrativas...*, ob. cit., pág. 472.

(39) La Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de diciembre, del Código Penal, introduce el artículo 31 bis, referido a la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

(40) En este sentido, MARTÍN QUERALT, Juan: «Procedimiento sancionador tributario y Tribunal Europeo de Derechos Humanos», *Tribuna Fiscal*, num. 241, 2010, pág. 7.

(41) DE LEÓN VILLALBA, Francisco J.: *Acumulación de sanciones penales y administrativas...*, ob. cit., págs. 489 y 490.

(42) Asimismo, la diversidad de fundamento ha sido el criterio utilizado por el Tribunal Constitucional para permitir, sin vulneración del principio *non bis in idem*, la imposición de una doble sanción por los mismos hechos. Véase, entre otras, la STC 180/2004, de 2 de noviembre, el Auto 197/2009, de 20 de junio, o el voto particular de la STC 177/1999, de 11 de octubre.

su Sentencia 234/1991, de 10 de diciembre, que «no basta simplemente con la dualidad de normas para entender justificada la imposición de una doble sanción al mismo sujeto por los mismos hechos, pues si así fuera el principio *non bis in idem* no tendría más alcance que el que el legislador (o en su caso el Gobierno, como titular de la potestad reglamentaria) quisieran darle. Para que la dualidad de sanciones sea constitucionalmente admisible es necesario, además, que la normativa que la impone pueda justificarse porque contempla los mismos hechos desde la perspectiva de un interés jurídicamente protegido que no es el mismo que aquel que la primera sanción intenta salvaguardar o, si se quiere, desde la perspectiva de una relación jurídica diferente entre sancionador y sancionado».

Por consiguiente, en palabras de RAMÍREZ GÓMEZ (43), «en caso de concurrencia normativa sancionadora de un mismo hecho, con identidad de bienes jurídicos protegidos, el principio *ne bis in idem* obliga a aplicar una sola sanción. Si, a pesar de tratarse del mismo hecho, los bienes jurídicos protegidos son distintos en las dos normas sancionadoras, nada impide la doble sanción, pues no nos encontramos ya ante un problema provocado por la prohibición del *bis in idem*, que en estos casos es perfectamente admisible cuando se trata de sanciones penales y administrativas». El problema será que en ocasiones la diversidad de bienes jurídicos protegidos en las normas sancionadoras (44) es absolutamente formal y, como pone de manifiesto NIETO GARCÍA (45), «los intereses protegidos operan como la gran coartada para justificar las excepciones al régimen garantizador del Derecho Administrativo Sancionador».

3.3. La vertiente formal del principio *non bis in idem*

Como hemos indicado anteriormente, el Tribunal Constitucional ha venido atribuyendo un doble alcance al principio *non bis in idem*, ya que, por un lado, dicho principio presenta un aspecto material, que prohíbe la doble sanción en los supuestos en que concurra la triple identidad de hechos, sujetos y fundamento, y por otro lado, este principio produce sus efectos, desde el punto de vista formal, en las relaciones entre la potestad sancionadora de la Administración y la de los Tribunales, representándose en las siguientes reglas fundamentales: la prioridad del proceso penal sobre el procedimiento administrativo sancionador, la necesidad de que la Administración respete la cosa juzgada, y la prohibición de un doble pronunciamiento sobre los mismos hechos.

Es así como el Tribunal se refiere al carácter formal del principio en su Sentencia de 3 de octubre de 1983, en la que situó, como uno de los límites que la potestad sancionadora de la Administración encuentra en el artículo 25.1 de la CE, la subordinación a la autoridad judicial. De acuerdo con la argumentación del Tribunal, «La subordinación de los actos de la Administración de imposición de sanciones a la autoridad judicial exige que la colisión entre una actuación jurisdiccional y una actuación administrativa haya de resolverse a favor de la primera. De esta premisa son necesarias consecuencias las siguientes: a) el necesario control a posteriori por la autoridad judicial de los actos administrativos mediante el oportuno recurso; b) la imposibilidad de que los órganos de la Administración lleven a cabo actuaciones o procedimientos sancionadores en aquellos

(43) RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador: *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario*, ob. cit., pág. 48.

(44) Pues como afirma NIETO GARCÍA, Alejandro, «ha de ser la propia norma la que se preocupe de incluir en el tipo las matizaciones inherentes al interés que está queriendo proteger», *Derecho Administrativo Sancionador*, ob. cit., pág. 510.

(45) NIETO GARCÍA, Alejandro: *Derecho Administrativo Sancionador*, ob. cit., pág. 511.

casos en que los hechos puedan ser constitutivos de delito o falta según el Código Penal o las leyes penales especiales, mientras la autoridad judicial no se haya pronunciado sobre ellos; c) la necesidad de respetar la cosa juzgada» Asimismo, como indica el Tribunal con el fin de completar las reglas esenciales del principio *non bis in idem* en su aspecto formal, «La cosa juzgada despliega un efecto positivo, de manera que lo declarado por sentencia firme constituye la verdad jurídica, y un efecto negativo, que determina la imposibilidad de que se produzca un nuevo pronunciamiento sobre el tema».

Es por ello que la derivación procesal de este principio exige, con la finalidad de evitar una duplicidad sancionadora sobre lo mismo, el análisis de tres aspectos fundamentales que componen, desde su vertiente formal, el contenido del principio *non bis in idem*. Nos referimos a la prioridad del procedimiento penal sobre el administrativo sancionador, el respeto a la cosa juzgada, y la prohibición de dobles procedimientos sancionadores.

3.3.1. *La prioridad del proceso penal sobre el procedimiento sancionador administrativo*

Como ha indicado el Tribunal Constitucional (46), la posible colisión entre una actuación jurisdiccional y una actuación administrativa ha de resolverse en favor de la primera, de manera que el órgano administrativo no puede actuar mientras no lo hayan hecho los primeros, en conexión con la regla de subordinación de la actuación sancionadora administrativa a los Tribunales de justicia. De este modo interpretó el Tribunal una de las reglas fundamentales del principio *non bis in idem*, otorgando preferencia a la actuación penal sobre la sancionadora administrativa, como pone de manifiesto el artículo 180 de la LGT, que regula este principio en el ámbito sancionador tributario atendiendo fundamentalmente a sus aspectos procedimentales.

Ahora bien, esta preferencia de la jurisdicción penal sobre la administrativa «ha de ser entendida como una garantía del ciudadano» (47), que complementa su derecho a no ser sancionado dos veces por unos mismos hechos, sin que en ningún caso pueda ser limitativa de este derecho fundamental.

Esta prevalencia de la jurisdicción penal, en cuanto principio integrado en el *non bis in idem*, presenta una doble finalidad garantizadora (48); una prioridad cronológica, en cuya virtud «si la Administración pública aplica su potestad sancionadora en un expediente en el que se pone de manifiesto la posible tipificación, como delito o falta penal, de la conducta reprochada, debe paralizar, en fase más o menos avanzada, el expediente, para remitir a la jurisdicción penal los hechos a efectos de su eventual enjuiciamiento en sede penal»; y un aspecto sustantivo, según el cual «dictada sentencia penal absoluta, la Administración que reanude el expediente sancionador queda vinculada por los hechos probados por aquélla», poniendo en relación este principio con el respeto a la cosa juzgada, en cuanto siguiente máxima que incorpora el principio *non bis in idem* en su vertiente procesal. No es tanto la existencia de una prioridad cronológico-temporal del procedimiento penal sobre el administrativo la que permite establecer la necesidad de paralizar el procedimiento sancionador administrativo a resultas del desarrollo del primero, sino la primacía sustancial del procedimiento penal, esto es la imposibilidad de

(46) STC 77/1983, de 3 de octubre.

(47) En este sentido se pronuncia la STC 177/1999, de 11 de octubre.

(48) Esta doble visión del principio de prevalencia de la jurisdicción penal sirvió al magistrado D. Pablo García Manzano para argumentar su voto particular a la STC 2/2003, de 16 de enero.

que los órganos de la Administración lleven a cabo actuaciones sancionadoras en aquellos casos en que los hechos pudieran ser constitutivos de delito (49).

De acuerdo con esta regla fundamental que otorga preferencia al orden penal en la imposición de sanciones (50), se establece a nivel legal la necesidad de paralizar el procedimiento administrativo, quedando éste suspendido a resultas de lo establecido por la autoridad judicial. Ahora bien, si la suspensión del procedimiento administrativo se fundamenta en la imposibilidad de coexistencia de dos procedimientos, uno penal y otro administrativo, que pudieran concluir con una dualidad sancionadora sobre los mismos hechos y sujeto, discrepamos a continuación de la necesidad de suspender asimismo el procedimiento de liquidación que se está desarrollando, sin perjuicio de la paralización del procedimiento sancionador tributario. En este sentido, restaría analizar si la prioridad del procedimiento penal que establece el principio estudiado respecto del procedimiento sancionador puede provocar la necesaria paralización del procedimiento de liquidación, incluso en aquellos elementos que forman parte de la deuda tributaria por no presentar naturaleza sancionadora.

Una respuesta afirmativa en relación con el alcance de esta suspensión es la que establece el artículo 32.2 del RGRS, según el cual la suspensión del procedimiento administrativo tiene lugar en el momento en que se aprecie que la conducta del obligado tributario pudiera ser constitutiva de delito, esto es, antes de la propuesta de liquidación, después de la mencionada propuesta, o durante la tramitación del procedimiento sancionador, en cuyo caso se suspenderá la ejecución de la liquidación realizada hasta que recaiga la correspondiente resolución judicial.

Deducido por el Tribunal Constitucional el mencionado principio del artículo 25 de la CE, el mismo no puede ser aplicado a aspectos ajenos al Derecho sancionador, dentro del cual no se encuentra el procedimiento de liquidación. Es por ello que atendiendo al ámbito de aplicación del principio *non bis in idem*, creemos que la paralización del procedimiento administrativo no puede indicar la suspensión del procedimiento de liquidación, que debería continuar sin perjuicio de la paralización de las actuaciones administrativas tendentes a dilucidar la imposición de una sanción.

El Tribunal Supremo ha tratado de colegir del principio *non bis in idem* la paralización de los procedimientos tributarios liquidatorios en supuestos de posible delito fiscal, sin embargo, no ha sido éste sino el principio de unidad de ambos procedimientos el que permitió al Tribunal afirmar, en su sentencia de 26 de abril de 1994, la vulneración cometida al no suspender el procedimiento en su contenido estrictamente liquidatorio. Como indica el Tribunal Supremo, «es el dato de la unidad del procedimiento, el que puede potenciar esa virtualidad. Desde el momento en que, al no ser legalmente posible la continuidad del procedimiento liquidatorio, en su estricto contenido recaudatorio, al margen del elemento infracción tributaria, como eventual parte de la deuda tributaria, la paralización del procedimiento, por su afectación a la sanción, inevitablemente debe repercutir en lo liquidatorio estricto».

No obstante, en la actualidad el artículo 208.1 de la LGT establece la tramitación separada del procedimiento sancionador en materia tributaria respecto de los procedi-

(49) En este sentido, véase la STS de 26 de abril de 1994.

(50) Esta clara línea jurisprudencial del Tribunal Constitucional aparece truncada en su Sentencia 177/1999, de 11 de octubre, donde concluye atribuyendo primacía a la primera sanción cronológicamente impuesta, al afirmar que «irrogada una sanción, sea ésta de índole penal o administrativa, no cabe, sin vulnerar el mencionado derecho fundamental, superponer o adicionar otra distinta, siempre que concurren las tan repetidas identidades de sujeto, hechos y fundamento».

mientos de aplicación de los tributos, correspondiendo al procedimiento de liquidación y al sancionador finalidades distintas, puesto que mientras el primero tiende a constatar la situación tributaria del sujeto pasivo, fijando el importe de la correspondiente deuda, el procedimiento sancionador persigue la calificación de las conductas infractoras y la imposición de sanciones, que se sitúan al margen de la deuda tributaria (51). De acuerdo con ello, creemos que el órgano administrativo sólo está en condiciones de apreciar la posible existencia de un delito fiscal en el desarrollo de la instrucción del procedimiento sancionador en el que, liquidada previamente la deuda tributaria defraudada, habrá de probar la culpabilidad del autor antes de instar la iniciación de un procedimiento judicial (52).

La separación de los procedimientos de comprobación y sancionador tributario y los diferentes principios y finalidades que guían cada uno de ellos, nos invitan a reflexionar sobre la conveniencia de que el principio *non bis in idem* no despliegue efecto alguno fuera del procedimiento sancionador, de manera que el procedimiento de liquidación administrativa llegue a su fin, y una vez iniciado el procedimiento sancionador, sea en el desarrollo del mismo en el que, apreciados indicios suficientes de delito, se pase el tanto de culpa al órgano judicial competente, suspendiéndose el procedimiento sancionador tributario hasta el pronunciamiento del Tribunal (53).

El problema surge, no ya tanto desde el punto de vista del principio *non bis in idem*, sino ante la posibilidad de que se produzcan pronunciamientos contradictorios de los órganos del Estado sobre los mismos hechos, que podrían vulnerar el principio de seguridad jurídica (54), cuya vinculación con la máxima estudiada es indudable. Como ha indicado el Tribunal Constitucional en su Sentencia 77/1983, de 3 de octubre, «El principio *non bis in idem* determina una interdicción de la duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto de unos mismos hechos, pero conduce también a la imposibilidad de que, cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y una calificación de unos mismos hechos, el enjuiciamiento y la calificación que en el plano jurídico puedan producirse, se hagan con independencia, si resultan de la aplicación de normativa diferente, pero no pueda ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos, pues es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado».

Para que ello no ocurra el legislador ha articulado la medida consistente en paralizar el procedimiento administrativo, estableciendo una prioridad de los órganos jurisdiccio-

(51) MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda: «La separación entre el procedimiento de liquidación y el procedimiento sancionador en relación con los órganos de gestión», *Crónica Tributaria*, núm. 103, 2002, págs. 143 y 144.

(52) MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda: *Las actas con acuerdo en la nueva LGT*, Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2004, pág. 167.

(53) En este sentido, PÉREZ-PIAYA MORENO, Cristina: *Procedimiento sancionador tributario. Especial referencia a su tramitación separada*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2008, pág. 51.

(54) A este principio alude HERMOSÍN, Monserrat, cuando indica, «pensamos que no sería conveniente que la Administración continuara con el procedimiento de liquidación una vez que ha pasado el tanto de culpa a la jurisdicción penal. Si esto fuera así dejaríamos la puerta abierta para que diferentes órganos del Estado se pronuncien de un modo contradictorio en relación con los mismos hechos, lo cual supondría una flagrante inobservancia no del *ne bis in idem* sino del elemental principio de seguridad jurídica», *Procedimiento sancionador tributario. Cuestiones problemáticas*, AEA-Thomas Aranzadi, Navarra, 2008, pág. 348. Asimismo se había pronunciado con anterioridad ZORNOZA PÉREZ, Juan José: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias...*, ob. cit., págs. 108 y 109; y RANCAÑO MARTÍN, M^a A.: «El procedimiento por delitos de defraudación tributaria», *RDFHP*, núm. 240, 1996, pág. 384.

nales sobre los administrativos en orden a la imposición de las sanciones, pero ello no puede, en nuestra opinión, extenderse a la paralización del procedimiento de liquidación, cuya exclusiva finalidad consiste en determinar la existencia y cuantía de la deuda tributaria y no la apreciación de los hechos constitutivos de infracción o delito (55).

3.3.2. *El respeto de la cosa juzgada*

La subordinación de la potestad sancionadora administrativa a la autoridad judicial determina la necesidad de respetar la cosa juzgada, que despliega un efecto positivo, en la medida en que lo declarado por sentencia firme constituye la verdad jurídica, y un efecto negativo, que trataremos en el apartado siguiente y que se refiere a la imposibilidad de que se produzca un nuevo pronunciamiento sobre el tema.

El respeto a la cosa juzgada implica que la Administración no puede actuar mientras no lo hayan hecho los órganos jurisdiccionales, pero sobre todo que «deba en todo caso respetar, cuando actúe a posteriori el planteamiento fáctico que aquéllos hayan realizado, pues en otro caso se produce un ejercicio del poder punitivo que traspasa los límites del artículo 25 de la Constitución y viola el derecho del ciudadano a ser sancionado solo en las condiciones estatuidas por dicho precepto» (56). El acatamiento del planteamiento fáctico de los tribunales en cuanto manifestación del principio «non bis in idem» se refleja en el artículo 180.1 de la LGT, en virtud del cual las actuaciones administrativas en materia sancionadora quedarán suspendidas mientras la autoridad judicial no se pronuncie sobre el caso. Es entonces cuando «De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en que estaba cuando se suspendió».

Por lo tanto ¿qué ocurre a partir de que el órgano judicial haya dictado sentencia firme u otra resolución que ponga fin al procedimiento penal? El Tribunal Constitucional alude a «la imposibilidad de que los órganos de la Administración lleven a cabo actuaciones o procedimientos sancionadores en aquellos casos en que los hechos puedan ser constitutivos de delito o falta» (57), pero la conclusión alcanzada por el órgano jurisdiccional puede manifestarse en diversos sentidos que influyen de forma diferente en el alcance de la apreciación del *bis in idem*.

Por un lado, el órgano jurisdiccional penal puede dictar una sentencia condenatoria, en cuyo caso, como indica el artículo 180 de la LGT, el principio que exige la inexistencia de dualidad sancionadora sobre lo mismo «impedirá la imposición de sanción administrativa». Siendo la decisión penal condenatoria se excluye cualquier nuevo pronunciamiento sobre dicha conducta.

Por otro lado, puede ocurrir que no se aprecie la existencia de un ilícito penal, siendo la sentencia dictada por el tribunal absolutoria para el autor de los hechos. En ese supuesto la Ley permite la continuación del procedimiento administrativo sancionador con la única limitación de que el mismo se sustancie de acuerdo con los hechos que han resultado probados por los tribunales (58), lo que no excluye la apreciación de otros he-

(55) En sentido contrario, RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador: *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario*, ob. cit., pág. 121.

(56) STC 77/1983, de 3 de octubre.

(57) STC 77/1983, de 3 de octubre.

(58) RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador: *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario*, ob. cit., págs. 56 y 57.

chos no tenidos en cuenta por el tribunal penal (59). El alcance de dicha vinculación afecta exclusivamente a los hechos y no a la calificación jurídica de los mismos que puede ser diferente, en la medida en que la licitud penal no excluye la ilicitud administrativa (60). Ahora bien, esta compatibilidad entre las actuaciones penales y administrativas sancionadoras que se desprende de las disposiciones legales y reglamentarias no se muestra acorde, en nuestra opinión, con el efecto negativo de la cosa juzgada, que determina la prohibición de un nuevo pronunciamiento sobre dicha conducta, con independencia del carácter de la resolución jurisdiccional.

Si bien este problema enlaza con la siguiente regla fundamental del principio *non bis in idem* en su vertiente formal, relativa a la limitación de un nuevo procedimiento sancionador sobre lo mismo, avanzamos la doctrina del Tribunal Supremo al respecto, según el cual «para que la Autoridad Gubernativa pueda castigar... actos contrarios a la Ley que, a su vez, puedan revestir caracteres de delito, es necesario que, previamente, la autoridad judicial entienda de tales actos, y sólo cuando la decisión de ésta es el archivo o el sobreseimiento de la diligencias, por no justificarse que los hechos sean constitutivos de delito, es cuando la Autoridad Gubernativa puede poner en juego su potestad sancionadora si es que, en efecto, los hechos de que se trate son contrarios al orden público» (61). Es esta última decisión la que también puede alcanzar el tribunal penal archivando o devolviendo el expediente al órgano administrativo. En ese caso la potestad sancionadora administrativa puede ser ejercida sin limitaciones, en la medida en que «no ha existido en modo alguno con anterioridad un enjuiciamiento sobre la cuestión de fondo, ni se ha reiterado así el ejercicio del ius puniendi del Estado, con la carga y gravosidad que tal situación habría originado» (62).

3.3.3. *La prohibición de un nuevo procedimiento penal sobre los mismos hechos*

Como ya dijera RAMALLO MASSANET (63), la vertiente procesal del principio «non bis in idem» se concreta, entre otros aspectos, en la imposibilidad de que se produzca un nuevo pronunciamiento sobre el tema, prohibiendo, en consonancia con la nueva doctrina del TEDH, el doble enjuiciamiento de una conducta infractora (64). Esta garantía configura, en opinión de algún autor (65), el verdadero o propio *non bis in idem* procesal o derecho a no sufrir un doble proceso punitivo sucesivo con el mismo objeto.

(59) Como indica DE LEÓN VILLALBA, Francisco J., «la cosa juzgada extiende sus efectos a los hechos declarados por el tribunal penal, pero no excluye la apreciación de otros, de forma que la Administración puede tener en cuenta hechos sobre los que no se pronunció aquél, sin que ello suponga una contradicción», *Acumulación de sanciones penales y administrativas...*, ob. cit., pág. 565.

(60) Véase, en este sentido, la STC 77/1983, de 3 de octubre.

(61) STS de 25 de octubre de 1982.

(62) STC 60/2008, de 26 de mayo.

(63) RAMALLO MASSANET, Juan: «La modificación parcial de la Ley General Tributaria», ob. cit., pág. 347.

(64) Dice PÉREZ NIETO, Rafael, que este principio en su vertiente procesal «proscribe que una persona pueda verse sometida a un doble procedimiento punitivo o sancionador por los mismos hechos y fundamento, con independencia del resultado –absolución o sanción– del mismo», «Principios y garantías del Derecho sancionador tributario: culpabilidad, *non bis in idem*, prueba ilícitamente obtenida, derecho a no autoincriminarse», *V Congreso tributario: cuestiones tributarias problemáticas de actualidad*, Estudios de Derecho judicial, núm. 156, 2009, pág. 44.

(65) ALARCÓN SOTOMAYOR, Lucía: *La garantía non bis in idem y el procedimiento administrativo sancionador*, Ed. Iustel, Madrid, 2008, pág. 21.

Sin embargo no ha sido ésta la opinión manifestada por nuestros tribunales en relación con la dimensión procesal del *non bis in idem*, que en general sostienen que el principio de que se trata «lo que excluye es la doble sanción y no el doble pronunciamiento» (66). El Tribunal Constitucional, sin embargo, ha reconocido de forma expresa (67) la autonomía del derecho a no ser sometido a un doble procedimiento sancionador, si bien sólo cuando se trata de un doble proceso penal, indicando que «la interdicción constitucional de apertura o reanudación de un procedimiento sancionador cuando se ha dictado una resolución sancionadora firme, no se extiende a cualesquiera procedimientos sancionadores, sino tan solo respecto de aquellos que, tanto en atención a las características del procedimiento —su grado de complejidad— como a las de la sanción que sea posible imponer en él —su naturaleza y magnitud— pueden equiparse a un proceso penal, a los efectos de entender que el sometido a un procedimiento sancionador de tales características se encuentra en una situación de sujeción al procedimiento tan gravosa como la de quien se halla sometido a un proceso penal».

En este sentido, el artículo 4 del Protocolo número 7 al CEDH protege al ciudadano, no solo frente a una ulterior sanción, administrativa o penal, sino frente a la nueva persecución de los mismos hechos una vez que ha recaído sentencia firme en el primer procedimiento sancionador con independencia del resultado del mismo, absolución o sanción, y siempre que el procedimiento se haya desarrollado con todas las garantías. Como indica el mencionado artículo «Nadie podrá ser inculcado o sancionado penalmente por un órgano jurisdiccional del mismo Estado, por una infracción de la que ya hubiere sido anteriormente absuelto o condenado en virtud de sentencia definitiva conforme a la ley y al procedimiento penal de ese Estado».

Hemos de destacar que el precepto se refiere expresamente a «sanciones penales», lo que podría plantear dudas acerca de su aplicación a las relaciones entre la potestad administrativa sancionadora y la judicial, pero lo cierto es que la interpretación de esta prohibición ha de realizarse de acuerdo con la doctrina formulada por el propio TEDH acerca del concepto de sanción penal en el texto del Convenio, que en relación con el artículo 6 del mismo ha incluido las sanciones y recargos tributarios al cumplir los criterios establecidos por el Tribunal para satisfacer la condición de imposición criminal. En este sentido, la ya citada Sentencia del caso *Ruotsalainen contra Finlandia* se refiere a estos criterios (conocidos como los criterios *Engel*) de la siguiente forma: el primero de ellos es la clasificación legal de la infracción con arreglo a la ley nacional, el segundo es la verdadera naturaleza de la infracción, y el tercero el grado de severidad que la sanción implica. Como indica el Tribunal en este caso, «El segundo y tercer criterio son alternativos y no necesariamente acumulativos. Es suficiente que la infracción en cuestión pueda ser considerada por su propia naturaleza como criminal o que la infracción someta al responsable a una sanción que por su naturaleza y grado de severidad pertenezca al ámbito criminal».

Resulta relevante destacar también que la prohibición sostenida en este precepto del Protocolo se limita a los efectos del principio *non bis in idem* en el ámbito interno de cada Estado que lo ha ratificado, y «no impide un nuevo enjuiciamiento en España de un condenado en el extranjero por un delito cometido fuera del territorio nacional» (68), ahora bien, el autor no ha de sufrir una pena más grave que la de la gravedad del hecho cometido, de acuerdo con el principio de proporcionalidad.

(66) STS de 11 de septiembre de 2006. Véase también la STSJ de Andalucía, Málaga de 29 de julio de 2009.

(67) STC 2/2003, de 16 de enero.

(68) STS 380/2003, de 22 de diciembre.

Por último, se muestra indiferente, a los efectos de prohibir un segundo enjuiciamiento sobre el tema, el hecho de que el tribunal haya absuelto o condenado al autor de la infracción, de manera que solo sería posible valorar de nuevo los hechos cometidos en el caso de archivo o devolución del expediente sin un previo enjuiciamiento sobre el fondo del asunto. Razones ancladas en el principio de seguridad jurídica fundamentan dicha extensión del principio *non bis in idem*.

Es en este punto donde también incide el Tribunal Europeo en su Sentencia del caso *Ruotsalainen*, que constituye un hito fundamental en la doctrina del Tribunal sobre el principio *non bis in idem*, y que inicia un camino que sin duda ha de continuar en este sentido, respetando los derechos de los ciudadanos. El recurrente fue sancionado en un procedimiento penal por haber usado un carburante menos gravado que el diesel en el tanque de su vehículo, lo que constituía una defraudación tributaria mínima. El procedimiento era penal, de acuerdo con el artículo 4 del Protocolo número 7 y el recurrente fue finalmente absuelto o condenado de acuerdo con la ley y el procedimiento penal del Estado. Pues bien, como indica el TEDH, «la garantía del artículo 4 del Protocolo núm. 7 resulta de aplicación cuando un nuevo procedimiento es incoado después de que la absolución o condena previa haya adquirido la fuerza de cosa juzgada», y en consecuencia la imposición de una multa tributaria sobre los mismos hechos infringe el mencionado principio, pues hubo una duplicación de procedimientos.

Como consecuencia de la ratificación de España del Protocolo número 7, que recoge el principio *non bis in idem* en el sentido indicado, y teniendo en cuenta que, de acuerdo con el artículo 10 de la CE, los derechos fundamentales constitucionalmente reconocidos han de interpretarse de acuerdo con las normas del CEDH y la jurisprudencia emanada del TEDH, creemos que existe una evidente contradicción entre el tenor de este artículo 4 y el texto del artículo 180.1 de la LGT, sobre el principio de no concurrencia de sanciones tributarias. Pensamos que el Derecho internacional sobre la protección de los derechos fundamentales y la jurisprudencia del TEDH resultan incompatibles con la continuación o iniciación de un procedimiento administrativo sancionador con posterioridad a la absolución o sobreseimiento libre en un procedimiento penal por los mismos hechos. Solo en el caso de que el expediente hubiera sido devuelto por el Ministerio Fiscal, podría continuar el procedimiento administrativo sancionador sin incurrir en un *bis in idem* prohibido (69).

Si la conducta es la misma y ambas sanciones son penales, la diferente calificación legal de las infracciones no puede justificar según el Tribunal Europeo ni un segundo enjuiciamiento ni una sanción después de una absolución o sobreseimiento libre por la misma conducta. Y eso es lo que permite el artículo 180.1 de la LGT al establecer que, concluidas las actuaciones penales, y no existiendo delito, la Administración tributaria continuará el procedimiento administrativo que ha sido previamente suspendido a resultas de la actuación jurisdiccional.

En consecuencia, si los derechos fundamentales incorporados a nuestra Constitución han de ser interpretados de acuerdo con el sentido otorgado a los mismos por el texto del Convenio Europeo y si, por otro lado, las sentencias del TEDH producen algún efecto en nuestro ordenamiento jurídico, sería conveniente realizar una modificación normativa para adaptar el contenido de este principio de la potestad sancionadora de la Administración tributaria a las normas convencionales y a la doctrina que ha establecido el Tribunal Europeo.

(69) RUÍZ ZAPATERO, Guillermo G.: «El TEDH y el bis in idem en el ámbito tributario», *Quince-na Fiscal*, núm. 22, 2009, págs. 50 y 51.

4. LA ARTICULACIÓN DEL PRINCIPIO *NON BIS IN IDEM* EN EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO: UNA PROPUESTA NORMATIVA

El artículo 10.2 de la CE, indica que «las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce, se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España». Entre estas normas se encuentran el CEDH y sus Protocolos adicionales, que una vez ratificados por España, cumplen una función esencial de interpretación de los derechos recogidos en la Constitución.

Dentro del conjunto de derechos y libertades reconocidos en el Capítulo II de la CE se encuentran los principios de legalidad y tipicidad del artículo 25 del texto constitucional, de los cuales deriva el principio *non bis in idem* cuyo estudio afrontamos en este trabajo. Por esta razón, creemos que este derecho fundamental ha de interpretarse de acuerdo con las normas internacionales al respecto, y en concreto en consonancia con lo dispuesto en el artículo 4 del Protocolo número 7, cuya ratificación por España pone de manifiesto la importancia del principio en las relaciones entre el Tribunal penal y la Administración tributaria y la necesidad de adecuar nuestra normativa tributaria en materia de sanciones a las exigencias derivadas del texto convencional (70).

Ahora bien, la garantía de protección de los derechos reconocidos en el Convenio Europeo se manifiesta a nivel jurisdiccional a través de las sentencias del TEDH, que controla el cumplimiento de estos derechos fundamentales por los Estados que han ratificado el texto. El principio que nos ocupa ha sido objeto de análisis por este Tribunal en la ya citada Sentencia de 16 de junio de 2009 (Caso *Ruotsalainen contra Finlandia*), en la que concluye, desde el punto de vista material, que existe una vulneración del derecho a no ser sancionado dos veces por lo mismo al concurrir hechos idénticos o sustancialmente iguales sin que la intencionalidad del autor constituya un elemento diferenciador a estos efectos y, desde el punto de vista procesal, que esta garantía convencional impide la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador después de un previo pronunciamiento condenatorio o absolutorio que ha adquirido el efecto de cosa juzgada.

Si, como ya hemos declarado anteriormente, una norma constitucional que contiene un derecho fundamental ha de ser interpretada, en el supuesto de que requiera aclaración, de acuerdo con la normativa internacional sobre derechos humanos, no hay duda de que el artículo 4 del Protocolo número 7 ha de producir algún efecto en relación con la regulación que, sobre el principio de concurrencia de sanciones tributarias, establece el artículo 180 de la LGT y su correspondiente normativa de desarrollo. Sin embargo, los interrogantes suscitados al respecto, nos obligan a precisar, en primer lugar, los efectos que las sentencias del TEDH producen en nuestro país en relación con el contenido de los derechos reconocidos constitucionalmente, pues si éstas tienen, en alguna medida, fuerza para obligar a los Estados que han ratificado las convenciones sobre derechos hu-

(70) Como ha indicado DE JUAN CASADEVALL, Jorge, la declaración de derechos realizada por el artículo 4 del Protocolo número 7 «tiene una extraordinaria relevancia interpretativa, y podría contribuir a ampliar los horizontes del *ne bis in idem*, cuyos lindes en nuestro derecho interno, aparecen cuidadosamente amojonados en el terreno de la prohibición de doble sanción, mientras que en los textos internacionales parecen incluir también la prohibición de doble proceso, rozando lo que en el Derecho norteamericano se conoce como la interdicción de doble enjuiciamiento por el mismo ilícito», «La articulación de la regla *ne bis in idem* en el ámbito tributario», *Estudios jurídicos en memoria de D. Cesar Albiñana García-Quintana*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, pág. 1450.

manos, creemos que sería necesario modificar en algunos aspectos la Ley General Tributaria para adecuar el contenido del principio *non bis in idem* a las garantías que, de acuerdo con el texto del artículo 4 del Protocolo número 7 y la doctrina del Tribunal Europeo, ofrece este derecho fundamental.

4.1. La eficacia de las sentencias del TEDH en nuestro ordenamiento tributario

En septiembre del año 2009 España ratificó el Protocolo número 7 al Convenio, cuyo artículo 4 resume el alcance del principio *non bis in idem* para aquellos Estados que han manifestado el compromiso de aplicación en su territorio, de manera que, desde el momento de su entrada en vigor en nuestro país, este precepto constituye un criterio de interpretación de los derechos contenidos en nuestra Constitución. Por otro lado, el TEDH en su calidad de órgano de control del Convenio, ha tenido la ocasión de analizar la posible vulneración del derecho a no ser sancionado dos veces por lo mismo, estableciendo una doctrina sobre dicho principio que creemos no puede ser desconocida por ningún Estado que haya ratificado la norma convencional. Nos referimos de nuevo a la Sentencia del Tribunal Europeo de 16 de junio de 2009 en el caso *Ruotsalainen contra Finlandia* que suscita, a nuestro entender, determinadas cuestiones en orden a la aplicación práctica del principio de no concurrencia de sanciones tributarias recogido en el artículo 180 de la LGT y a la repercusión que las argumentaciones del Tribunal pueden producir en nuestro ordenamiento jurídico-tributario.

En relación con el tema de la eficacia de las sentencias del Tribunal Europeo en los diversos Estados miembros del Convenio, el artículo 42 del texto convencional califica sus sentencias de definitivas, en cuanto hayan sido revisadas por la Gran Sala. Estas sentencias son además obligatorias, en la medida en que, como dispone el artículo 46 del Convenio, los Estados se comprometen a acatarlas, y su ejecución será controlada por el Comité de Ministros, que sin embargo no puede imponer ninguna sanción al Estado incumplidor al margen de la expulsión del Consejo de Europa.

Ahora bien, el artículo 41 del CEDH dispone que «si el Tribunal declara que ha habido violación del Convenio o de sus protocolos y si el derecho interno de la Alta Parte contratante sólo permite de manera imperfecta reparar las consecuencias de dicha violación, el Tribunal concederá a la parte perjudicada, si así procede, una satisfacción equitativa». Este precepto nos permite entender que la naturaleza de las sentencias del Tribunal es declarativa, puesto que este órgano simplemente declara la existencia o no de una violación del Convenio sin establecer la obligación de realizar ninguna actividad concreta por parte del Estado acusado y, en consecuencia, las decisiones del Tribunal no son por sí mismas ejecutables en el ordenamiento interno, en la medida en que no pueden anular una norma, un acto o una resolución judicial considerada contraria al contenido del Convenio (71).

Esta postura ha sido sostenida también por nuestro Tribunal Supremo, que en su Sentencia de 4 de abril de 1990 (72) concretó el valor que cabe otorgar a las sentencias del Tribunal Europeo, diciendo que «no tienen efecto directo o de ejecución en el sistema judicial español. Para corroborar lo anterior, hay que afirmar que el ordenamiento jurí-

(71) MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda: *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: un análisis jurisprudencial*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2002, pág. 59.

(72) Postura que ha sido reiterada por este Tribunal en sentencias posteriores, tales como la STS de 20 de noviembre de 2001 y la STS de 9 de diciembre de 2002.

dico español no prevé la ejecución de sentencias internacionales... Pero es que además el Tribunal Europeo no es un órgano judicial supranacional, pues el reconocimiento por España de la jurisdicción de dicho Tribunal no puede exceder a lo previsto en el artículo 46 del Convenio (hoy modificado) que colateralmente prohíbe dar la naturaleza de Tribunal nacional de última instancia definitiva al Tribunal de Estrasburgo. Sobre todo porque el artículo 117.3 de la Constitución española establece que el ejercicio de la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado, corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales determinados por las leyes. Y, hoy por hoy, introducir el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en la organización judicial española, sólo sería factible a través de una *lex data* de naturaleza orgánica, a tenor de lo dispuesto en el artículo 81.1 de la CE».

Ahora bien, el hecho de que las sentencias del Tribunal Europeo no tengan fuerza ejecutoria directa en nuestro ordenamiento jurídico interno (73) no implica que carezcan de todo efecto interno, ya que «ha de tenerse en cuenta que el Convenio no sólo forma parte de nuestro Derecho interno, conforme al art. 96.1 de la CE, sino que además, las normas relativas a los derechos fundamentales y libertades públicas contenidas en la CE han de interpretarse de conformidad con los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España (art. 10.2 CE), entre los que ocupa un especial papel el Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las libertades Fundamentales. El TEDH es el órgano cualificado que tiene por misión la interpretación del Convenio, y sus decisiones son además obligatorias y vinculantes para nuestro Estado, cuando sea Estado demandado». De ello deriva, según el Tribunal Constitucional que «declarada por sentencia de dicho Tribunal una violación de un derecho reconocido por el Convenio Europeo que constituya asimismo la violación actual de un derecho fundamental consagrado en nuestra Constitución, corresponde enjuiciarla a este Tribunal, como Juez supremo de la Constitución y de los derechos fundamentales, respecto de los cuales nada de lo que a ello afecta puede serle ajeno» (74).

En el supuesto que nos ocupa nos encontramos con una Sentencia del Tribunal Europeo que declara una violación por parte del Estado finlandés del derecho a no ser sancionado doblemente por los mismos hechos contenido en el artículo 4 del Protocolo número 7 al Convenio. En la medida en que el fallo del Tribunal no afecta al Estado español, su aplicación en nuestro país no puede pretenderse alegando la ejecución directa de los pronunciamientos de este Tribunal, que como ha dejado claro el Tribunal Constitucional no es posible si no se realiza una reforma legal, en la medida en que el ordenamiento español no prevé ningún mecanismo que permita dar ejecución a dichas sentencias.

No obstante lo anterior, poco después de la aparición de esta Sentencia, el Estado español ratifica el Protocolo número 7, cuya entrada en vigor se produce en nuestro país en diciembre de 2009. El alcance otorgado al principio *non bis in idem* en este texto nos permite apreciar ciertas contradicciones con la normativa interna en materia de sanciones tributarias contenida en el artículo 180 de la LGT, y por ello creemos que esta situación podría procurar la ocasión adecuada para acabar con la práctica actual, amparada por la Ley, de iniciar o continuar un procedimiento sancionador tributario des-

(73) Como indica la STC 241/1991, de 16 de diciembre, «la sentencia pronunciada por el TEDH es una resolución meramente declarativa, sin efecto anulatorio interno, ni ejecutoriedad a cargo de los Tribunales españoles».

(74) STC 241/1991, de 16 de diciembre. En el mismo sentido se pronuncia el Tribunal Constitucional en sentencias posteriores, tales como la STC 313/2005, de 12 de diciembre, la STC 197/2006, de 3 de julio, y el Auto 119/2010, de 4 de octubre.

pués de una sentencia penal absolutoria que se ha pronunciado sobre el fondo del asunto (75).

Asimismo, entendemos que las decisiones del TEDH presentan un papel esencial en interés de los derechos fundamentales reconocidos en nuestra Constitución. El artículo 10.2 de la CE establece un mandato que puede traducirse en un principio general de interpretación de la Constitución de acuerdo con el CEDH, tal y como éste es interpretado por el Tribunal Europeo. Si bien es cierto que este mandato de interpretación no tiene nada que ver con la posibilidad de ejecutar directamente las sentencias de este Tribunal, sirve de guía al legislador en orden a futuras modificaciones necesarias para garantizar el respeto de la normativa interna de los derechos fundamentales al contenido de los mismos amparado por los tratados internacionales.

En definitiva, pensamos que, tras la ratificación por España del Protocolo número 7 y la promulgación por el Tribunal de la Sentencia del caso *Ruotsalainen*, sería necesario abordar en nuestro ordenamiento tributario una reforma de determinados aspectos del principio estudiado, con el fin de garantizar la correspondencia entre el artículo 180.1 de la LGT y el Derecho convencional relativo al principio *non bis in idem*. Por ello, formulamos seguidamente una propuesta normativa que respete el aspecto material y formal del derecho a no ser sancionado doblemente por los mismos hechos, tal y como ha sido entendido por nosotros en este trabajo.

4.2. Una propuesta normativa de modificación del principio de no concurrencia de sanciones tributarias

El análisis acerca del principio *non bis in idem* realizado en este trabajo nos permite definir el mismo como «aquél que, sobre la base de los principios de proporcionalidad y seguridad jurídica, prohíbe la aplicación de dos o más sanciones o el desarrollo de dos o más procedimientos, en uno o varios ordenes sancionadores, cuando se produzca identidad de sujetos, hechos y fundamentos» (76).

Sobre la base de dicho concepto, al que creemos no se ajusta el contenido de este principio recogido en normativa tributaria estatal, proponemos una modificación de la Ley General Tributaria que se adapte al significado y alcance otorgado al mismo por las normas internacionales sobre derechos humanos, en la medida en que constituyen un criterio de interpretación que la normativa tributaria en materia de potestad sancionadora parece haber olvidado.

La Ley General Tributaria enuncia un principio general de prohibición de concurrencia de sanciones, pero se limita a regular de forma fragmentaria algunos aspectos sus-

(75) Como afirma DE JUAN CASADEVALL, Jorge, «en estas declaraciones internacionales de derechos se contiene la semilla para la evolución jurisprudencial y legislativa de la institución que analizamos, que en un futuro próximo podría abandonar el terreno acotado de la doble punición, para proyectarse, en términos más amplios, sobre la prohibición de doble procedimiento. A diferencia de lo que ocurre en la actualidad, jamás podría abrirse un segundo procedimiento administrativo sancionador sobre la base de los hechos declarados probados en una previa resolución penal absolutoria, porque se incurriría en un doble enjuiciamiento del mismo ilícito», «La articulación de la regla *ne bis in idem* en el ámbito tributario», *Estudios jurídicos...*, ob. cit., pág. 1450.

(76) Esta definición del principio fue establecida por DEL REY GUANTER, Salvador: *Potestad sancionadora de la Administración y jurisdicción penal en el orden social*, Centro de Publicaciones del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, Madrid, 1990, pág. 111, y acogida posteriormente por PÉREZ LARA, José M.: «Non bis in idem y los requerimientos de la inspección», *Tribuna Fiscal*, núm. 38, 1993, págs. 41 y 42.

tantivos del mismo, y detalla de una forma más concreta sus aspectos formales en su artículo 180.1, que en nuestra opinión necesita una reforma, pues su contenido no se ajusta a las normas convencionales y puede generar problemas prácticos en orden a su correcta utilización que lesionen los derechos que corresponden al ciudadano.

Desde el punto de vista material, el artículo 178 de la LGT indica que será aplicable a la potestad sancionadora de la Administración tributaria, entre otros, el principio de no concurrencia, que sin embargo no aparece definido en esta Ley (77). La indefinición de la Ley en este sentido nos obliga a acercarnos al contenido del principio enunciado en el artículo 133 de la LRJPAC, por remisión expresa de la normativa tributaria. Dicho artículo, positivizando la doctrina constitucional de la triple identidad, dispone que «No podrán sancionarse los hechos que hayan sido ya sancionados penal o administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad de sujeto, hecho y fundamento».

El legislador tributario presupone la noción y el contenido sustantivo de este principio, no recogido expresamente en nuestra Norma Fundamental, y regulado en la normativa administrativa sobre la potestad sancionadora. Pero creemos que la Ley General Tributaria debería introducir un precepto en el que se defina el principio de no concurrencia de sanciones atendiendo a la prohibición de sancionar dos veces a un sujeto por los mismos hechos. Es más, si bien la identidad subjetiva y de fundamento no necesitarían, a nuestro entender, mayor aclaración, sería conveniente que la identidad fáctica se proyectara, como ha venido a indicar el Tribunal Europeo, sobre la existencia de hechos idénticos o sustancialmente iguales, evitando las referencias que actualmente existen a términos como «infracción» o «conducta», como elementos determinantes de la prohibición de dobles sanciones.

Desde el punto de vista formal, el artículo 180.1 de la LGT articula la paralización del procedimiento administrativo como mecanismo para garantizar el predominio de la jurisdicción penal en el supuesto de concurrencia de infracción y delito, así como el respeto a la cosa juzgada material, en cuanto la Administración tributaria ha de acatar los hechos probados por el Tribunal penal, pero no garantiza el respeto a la cosa juzgada en su aspecto negativo, puesto que admite un segundo procedimiento sancionador sobre los mismos hechos.

La contradicción del artículo 180 de la LGT –y por ende del artículo 32 del RGRS– con el contenido de las normas convencionales sobre derechos humanos ratificadas por España y la doctrina interpretativa del Tribunal Europeo sobre el principio *non bis idem*, nos permiten apuntar las siguientes modificaciones que, desde nuestro punto de vista, sería necesario introducir en el ordenamiento tributario español para dotar a este principio de un verdadero contenido garantista de los derechos fundamentales del presunto infractor.

En primer lugar, el artículo 180.1 de la LGT establece que «Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente... y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo», disponiendo, como lo demuestra el contenido de la norma reglamentaria que regula las actuaciones administrativas en supuestos de delito, la paralización del procedimiento sancionador tributario, pero también del correspondiente procedimiento liquidatorio si aquél aún no ha sido iniciado.

(77) Como expone SIMÓN ACOSTA, Eugenio, «La LGT no contiene una norma general para evitar la concurrencia de sanciones sobre un mismo hecho», «Non bis in idem, o principio de no concurrencia», *Comentarios a la Ley...*, ob. cit., págs. 846 y 847.

La paralización del procedimiento sancionador tributario en supuestos de delito contra la Hacienda Pública se muestra congruente con la garantía formal que establece el principio *non bis in idem* acerca de la preferencia de la jurisdicción penal sobre el procedimiento administrativo sancionador, sin embargo, desde el momento en que este procedimiento se desarrolla con carácter general de forma separada, y se inicia una vez finalizado el correspondiente procedimiento de comprobación tributaria, no creemos que la existencia de indicios sobre la comisión de un delito permita paralizar el procedimiento tendente a determinar la existencia y cuantía de la deuda tributaria, que debe continuar hasta su finalización, siendo el procedimiento sancionador tributario, en cuya instrucción se procuran las pruebas destinadas a demostrar la culpabilidad del autor, el que ha de ser paralizado a resultas de lo dispuesto por la jurisdicción penal (78).

De acuerdo con esta afirmación pensamos que el artículo 180.1 de la LGT debería especificar que la Administración tributaria «se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo sancionador», mientras que el procedimiento de liquidación puede continuar hasta su terminación. Es entonces cuando el órgano administrativo conoce el importe de la deuda defraudada, y superada la cuantía legalmente establecida, aprecia en el seno de un procedimiento sancionador elementos de culpabilidad que exigen la apertura de un proceso penal sobre los mismos hechos (79). En ese momento, en el que ha sido dictado el acto de liquidación y paralizado el correspondiente procedimiento sancionador tributario, debería suspenderse la ejecución de la liquidación dictada hasta que recaiga la correspondiente resolución judicial, de acuerdo con lo que actualmente dispone el artículo 32.2 del RGRS (80).

Por otro lado, el incumplimiento de la Administración de su deber de paralizar el procedimiento no ha de impedir una sanción penal posterior, en la medida en que como indica la propia Ley «las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes», y la sanción administrativa impuesta sería nula de pleno derecho (81).

En segundo lugar, el artículo 180.1 de la LGT dispone que el procedimiento administrativo «quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme,

(78) FALCÓN Y TELLA, Ramón: «Consideraciones críticas sobre la exigencia en el proceso penal de la deuda tributaria: la necesidad de respetar lo previsto en el art. 66.2 RGIT y en los arts. 9 y 10 LOPJ», Editorial de *Quincena Fiscal*, núm. 11, 1998, pág. 10.

(79) Por esta razón, COLLADO YURRITA, Pilar, entiende que realmente la situación actual no presenta muchas ventajas y sería más deseable que la Administración tributaria dictara el acto de liquidación, ya que «lógicamente se halla en condiciones de fijar con mayor precisión la cuota defraudada por su específica preparación en materia tributaria, que el juez penal. Ello obviamente reporta mayores garantías al contribuyente en el sentido de que si la Administración ha fijado el importe de la cuota defraudada y presenta la correspondiente denuncia hay una mayor probabilidad de que la iniciación del procedimiento penal esté justificada, mientras que por el contrario, cuando no se ha pasado ese tamiz administrativo, el administrado se puede ver involucrado en un proceso penal con todas las molestias que de éste se derivan y que una vez practicada la liquidación por el juez, se llegue a la conclusión de que no existía motivo para su apertura. Por lo cual, la seguridad jurídica del contribuyente parece resultar violentada», *La actuación de la Inspección financiera y tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 1996, págs. 53 y 54.

(80) Como indica DE JUAN CASADEVALL, Jorge, «La generalización de esta regla hubiera sido una buena solución técnica para resolver la coordinación de actuaciones procesales, manteniendo el efecto suspensivo en los estrictos linderos del procedimiento sancionador», «La articulación de la regla *ne bis in idem* en el ámbito tributario», *Estudios jurídicos...*, ob. cit., págs. 1464 y 1465.

(81) En este sentido, ALARCÓN SOTOMAYOR, Lucía, *La garantía non bis in idem...*, ob. cit., pág. 137.

tenga el lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal», y sólo en el caso de que no se haya apreciado la existencia de delito, la Administración continuará sus actuaciones «y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió». En este punto, la Ley General Tributaria regula el tema de forma contradictoria en varios de sus preceptos, pero además introduce una figura ajena a su contenido, que es la suspensión de la prescripción tributaria. De acuerdo con la regulación contenida en esta Ley, el cómputo del plazo de prescripción no se suspende, sino que se interrumpe por alguna de las causas mencionadas en el artículo 68 de la Ley, y se inicia desde el principio un nuevo cómputo por entero del citado plazo.

La contradicción normativa se pone de manifiesto cuando el artículo 189.3 b) de la LGT califica como causa de interrupción del plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias «la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal», siendo dicho cómputo iniciado de nuevo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 68.6 de esta misma Ley, «cuando la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial o que levante la paralización, o cuando se reciba la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente». Por otro lado, el artículo 180.1 de la LGT, relativo al principio de no concurrencia de sanciones tributarias, dispone la suspensión del procedimiento administrativo y la reanudación del cómputo del plazo de prescripción en el caso de que la Administración tributaria deba seguir actuando al no apreciarse la existencia de delito.

Las reglas anteriores han de cohonestarse con el plazo de terminación del procedimiento sancionador en materia tributaria que, de acuerdo con el artículo 211.2 de la LGT, «deberá concluir en el plazo máximo de seis meses contados desde la notificación de la comunicación del inicio del procedimiento... A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley», esto es las normas reglamentarias relativas a los períodos de interrupción justificada y dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria contenidas en los artículos 103 y 104 del RGAT. En particular, el primero de estos preceptos considera como período de interrupción justificada del procedimiento administrativo de que se trate, la remisión del expediente a la jurisdicción penal «por el tiempo que transcurra desde dicha remisión hasta que, en su caso, se produzca la recepción del expediente devuelto o la resolución judicial por el órgano competente para continuar el procedimiento». En definitiva, la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente constituye un supuesto de interrupción justificada del procedimiento sancionador o, en otros términos, de suspensión del citado procedimiento.

Consideramos que éste es el sentido que cabe otorgar al artículo 180.1 de la LGT, que establece un motivo de suspensión de la duración del procedimiento que se está desarrollando, y que en consecuencia de no apreciarse la existencia de delito debe continuar, reanudándose el cómputo del plazo de duración de dicho procedimiento en el punto en el que estaba cuando se suspendió (82). Es por ello que proponemos que la referencia al «plazo de prescripción» que hace este precepto sea sustituida por la expresión «plazo de duración del procedimiento sancionador», siendo este último el que se reanuda tras la

(82) En este sentido ANÍBARRO PÉREZ, Susana y SESMA SÁNCHEZ, Begoña: *Infracciones y sanciones tributarias*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2005, págs 266 y 267. Por el contrario argumenta que la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal interrumpe la prescripción del derecho de la Administración para sancionar, MARCOS CARDONA, Marta: *El procedimiento sancionador tributario*, ob. cit., págs. 251 y 252.

interrupción justificada del mismo que supone la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, y no el plazo de prescripción establecido por la Ley para sancionar las infracciones tributarias (83).

Por último, el artículo 180.1 de la LGT impide la continuación del procedimiento sancionador cuando la autoridad judicial ha dictado una sentencia condenatoria, en la medida en que el principio *non bis in idem* prohíbe la duplicidad sancionadora sobre los mismos hechos. Sin embargo, en el supuesto de inexistencia de delito, esto es, cuando el resultado obtenido en vía judicial sea una sentencia absolutoria, la Ley General Tributaria permite la continuación del procedimiento sancionador con la única limitación de la vinculación que suponen los hechos probados por los tribunales penales. En este punto, si bien la reanudación del procedimiento sancionador en el caso de no haberse apreciado la existencia de delito no vulnera el principio *non bis in idem* desde un punto de vista material, puesto que el sujeto no ha sido sometido a una sanción penal sobre los mismos hechos, infringe a nuestro entender la garantía procesal que otorga el mencionado principio al impedir el desarrollo de dos procedimientos sancionadores cuando se aprecie identidad de sujetos, hechos y fundamento, con independencia del resultado obtenido en el primero de ellos, esto es tanto si el autor de los hechos ha sido condenado o absuelto por el tribunal penal.

En definitiva, tras la ratificación por España del Protocolo número 7 al Convenio Europeo, el principio *non bis in idem* ha de ser entendido en el sentido dispuesto por el artículo 4 del citado texto y la doctrina del Tribunal Europeo como órgano de protección del Convenio. Es por ello que nadie puede ser sometido a un nuevo procedimiento penal —en cuya expresión se incluye el procedimiento sancionador tributario— por una infracción de la que ya hubiere sido anteriormente condenado o absuelto en un previo procedimiento desarrollado con todas las garantías legales (84). Solo en el supuesto de que el expediente hubiera sido devuelto por el Ministerio Fiscal podría continuarse el procedimiento sancionador tributario sin incurrir en una violación del principio *non bis in idem* en su vertiente formal (85).

De acuerdo con las consideraciones críticas que hemos ido haciendo al texto del actual artículo 180.1 de la LGT, creemos que el contenido de dicho precepto ha de ser modificado, de manera que incluya un nuevo párrafo que defina este principio en su vertiente material. El vigente párrafo 1º pasaría a ocupar un segundo lugar, incluyendo las modificaciones propuestas por nosotros en este trabajo. El texto del artículo 180 de la LGT (párrafos 1 y 2) podría quedar redactado en los siguientes términos:

«Artículo 180. Principio de no concurrencia de sanciones tributarias

No podrán sancionarse los hechos que, siendo idénticos o sustancialmente iguales, hayan sido sancionados penal o administrativamente, en los supuestos en que se aprecie asimismo identidad de sujeto y fundamento.

Si la Administración tributaria estimase que los hechos pudieran ser constitutivos de delito contra la Hacienda pública pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo san-

(83) Sobre este tema, véase MARTÍNEZ GINER, Luis A.: «Suspensión e interrupción de la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria», *CEF, Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 225, 2001, págs. 45 y 46.

(84) En este sentido, DE JUAN CASADEVALL, Jorge: «La articulación de la regla *ne bis in idem* en el ámbito tributario», *Estudios jurídicos...*, ob. cit., pág. 1450.

(85) RUÍZ ZAPATERO, Guillermo: «El TEDH y el *bis in idem* en el ámbito tributario», ob. cit., pág. 51.

cionador, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte la correspondiente resolución o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia dictada por la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa.

De producirse la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal, la Administración tributaria continuará sus actuaciones y se reanudará el cómputo del plazo de duración del procedimiento sancionador en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes».